

# VD\_OMNI FI.2018.0217 vom 3. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0217](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0217)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0217 du 3 avril 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0217 del 3 aprile 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts du Jura-Nord vaudois et Broye-Vully, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI, qui a déclaré à juste titre irrecevable la réclamation insuffisamment motivée d'un contribuable taxé d'office. La maladie de la responsable du dossier fiscal du recourant ne constitue pas un motif de restitution du délai de réclamation. Confirmation également de l'amende mise à la charge du contribuable. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

ère phr.). L'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs par une procuration écrite. Les avocats inscrits à un registre cantonal des avocats sont réputés disposer des pouvoirs nécessaires. Ils justifient de leur pouvoir s'ils en sont requis (al. 3). On ignore en l'occurrence si la fiduciaire pouvait valablement représenter le recourant, en signant, en son nom et pour son compte, une procuration en vue du dépôt du présent recours. Compte tenu de l'issue du recours, on se dispensera toutefois d'interpeller l'avocat du recourant à ce sujet, qui est réputé disposer des pouvoirs nécessaires. b) Par ailleurs interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

a) Le contribuable est domicilié dans le Canton de Vaud et y est dès lors assujéti à raison d'un rattachement personnel illimité (cf. art. 3 et 6 al. 1 LI; art. 3 et 6 al. 1 LIFD). Le litige a trait à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour la période 2016. Cette matière est régie par la LIFD, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la LI. b) 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). c) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. 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.

### **E. 3**

a) Il n'est pas contesté que les contribuables n'ont pas satisfait à leur obligation de déposer leur déclaration d'impôt dans le délai imparti par la loi (cf. art. 173 ss LI; art. 124ss LIFD). Dans de telles circonstances, l'autorité intimée pouvait, après avoir adressé une sommation aux contribuables, procéder à une taxation d'office. Lorsqu'elle effectue une taxation d'office, l'autorité de taxation, qui détermine les éléments imposables sur la base d'une appréciation consciencieuse, prend en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (cf. art. 180 al. 2 LI, 130 al. 2 LIFD et 46 al. 3 LHID). 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. 186 al. 1 LI et 132 al. 1 LIFD). Les délais fixés dans la loi ne peuvent être prolongés (cf. art. 21 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI, ainsi que l'art. 119 LIFD). 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. 21 al. 2 LPA-VD). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires et entraînent la perte du droit (v. Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in : Commentaire romand, 2<sup>ème</sup> éd. Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, ad art. 119 LIFD, n° 3; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in : Les procédures en droit fiscal, p. 728). L'inobservation des délais légaux ne peut 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 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<sup>ème</sup> phrase, LI; art. 132 al. 3, 2<sup>ème</sup> phrase, LIFD). Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation (arrêt 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; arrêt FI.2010.0080 du 11 mai 2011). c) L'acte du 16 mai 2018 ne satisfaisait manifestement pas aux exigences accrues de motivation d'une réclamation déposée contre une décision de taxation d'office. Il ne contenait en particulier aucun fait ou moyen de preuve susceptible d'établir que la décision attaquée était manifestement inexacte. C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a considéré que la réclamation était irrecevable, à moins que, comme le soutient le recourant, le délai de réclamation doive être restitué.

### **E. 3.2**

et 3.3 p. 135s.). Dans le cadre de l'application des art. 55 LHID et 174 LIFD, respectivement de l'art. 241 LI, il s'agit d'établir l'importance que peut avoir l'obligation

violée pour une taxation conforme au droit, l'importance présumée du montant des éléments imposables constituant un facteur à prendre en considération dans ce cadre ( 143 IV 130 consid. 3.3 p. 135ss) . b) En l'occurrence, le recourant ne conteste pas que les conditions objectives d'application des art. 241 LI et 174 LIFD soient réunies, dès lors qu'il n'a, malgré une sommation, pas déposé sa déclaration d'impôt. Le fait que le contribuable accomplisse l'obligation après le délai imparti dans l'injonction n'exclut pas le prononcé de l'amende, puisque celle-ci a un caractère de sanction pénale (Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand de la LIFD, n°31 ad. art. 174 LIFD). Dans le cadre de sa réclamation, le recourant s'est toutefois prévalu de l'incapacité de sa représentante. Le recourant a ainsi implicitement demandé une restitution du délai pour déposer la déclaration d'impôt (cf. art. 22 LPA-VD). Comme on l'a vu toutefois, les circonstances de l'affaire ne permettent pas de considérer que le délai de dépôt de la déclaration d'impôt devait être restitué. Il incombait en effet à la représentante du recourant, si elle estimait ne pas être en mesure d'accomplir les formalités requises dans le délai légal, de résilier son mandat ou de charger une tierce personne de l'accomplir. Le recourant n'invoque en outre pas un motif d'ordre personnel qui l'aurait empêché de déposer sa déclaration d'impôt. Dans ces circonstances, les conditions pour une restitution de délai ne sont pas réunies, de sorte qu'une demande de restitution aurait dû être rejetée. La sanction prononcée doit ainsi être confirmée dans son principe. Reste à examiner si elle est également justifiée dans sa quotité. S'il est vrai que le recourant a accompli l'obligation procédurale qui lui incombe, ce dont il convient de tenir compte dans la fixation de la peine (cf. Sansonetti/Hostettler, op. cit., n°31 ad. art. 174 LIFD), cette coopération n'est intervenue que tardivement, après le dépôt de la réclamation et une fois la sanction pénale prononcée et la créance fiscale établie par le biais d'une taxation d'office. Le recourant ne conteste en l'occurrence pas la quotité de la sanction prononcée, qui se situe dans la fourchette prévue en l'absence de récidive ou de cas grave. La sanction, qui demeure modérée au regard notamment de la valeur litigieuse en cause, doit ainsi être également confirmée, le recourant ne prétendant pour le surplus pas que sa situation matérielle justifierait la réduction du montant des amendes mises à sa charge. La quotité des amendes prononcées doit ainsi être également confirmée, étant précisé que, dès lors qu'en principe les impôts cantonaux et communaux sont plus élevés que l'impôt fédéral direct, il est justifié d'infliger une amende plus importante pour les premiers que pour le second (ATF 143 IV 130 consid. 3 p. 133ss).

#### **E. 4**

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, selon l'art. 168 LI, la restitution de délai est régie par la loi sur la procédure administrative (al. 1). La décision sur restitution d'un délai peut faire l'objet d'une réclamation (al. 3). Selon l'art. 22 LPA-VD, le délai peut être restitué lorsque la partie établit qu'elle a été empêchée d'agir dans le délai fixé, sans faute de sa part (al. 1); la demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé; dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis; sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, sur laquelle se

fonde la pratique vaudoise, la restitution d'un délai suppose l'existence d'un empêchement d'agir dans le délai fixé, lequel doit être non fautif. La question de la restitution du délai ne se pose pas dans l'éventualité où la partie ou son mandataire n'ont pas été empêchés d'agir à temps. C'est le cas notamment lorsque l'inaction résulte d'une faute, d'un choix délibéré ou d'une erreur, en particulier de calcul. En d'autres termes, il y a empêchement d'agir dans le délai lorsqu'aucun reproche ne peut être formulé à l'encontre de la partie ou de son mandataire (arrêt TF 2C\_120/2018 du 14 février 2018 consid. 4.1; cf. arrêts FI.2018.0233 du 8 février 2019 consid. 2b; AC.2018.0438 du 22 janvier 2019 consid. 2; FI.2018.0031 du 21 mars 2018). La maladie ou l'accident peuvent, à titre d'exemples, être considérés comme un empêchement non fautif et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, s'ils mettent la partie recourante ou son représentant légal objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (ATF 119 II 86 consid. 2; arrêts TF 9C\_209/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1; 8C\_15/2012 du 30 avril 2012 consid. 1; arrêts FI.2018.0016 du 26 novembre 2018 consid. 1b; GE.2016.0181 du 23 mars 2017; PS.2016.0055 du 29 novembre 2016 et références). La faute du représentant est assimilée à la faute de l'intéressé conformément aux règles sur la représentation directe. De même, s'agissant des auxiliaires, l'application des motifs exonérant la responsabilité de l'employeur selon l'art. 55 CO est exclue (arrêt TF 5A\_972/2018 du 5 février 2019 consid. 5.1 et les références citées). c) Il est vrai que, comme le relève le recourant, les demandes de restitution de délai relèvent en principe de la compétence de l'autorité de taxation et non de l'autorité de recours. L'autorité intimée s'étant déjà exprimée sur les griefs soulevés par le recourant dans ses déterminations, il convient néanmoins, par économie de procédure, de se saisir du litige (cf. arrêt FI.2018.0233 du 8 février 2019 consid. 2). d) Le recourant fait valoir que C.\_\_\_\_\_, seule responsable de son dossier fiscal au sein de la fiduciaire B.\_\_\_\_\_, était, pour des raisons médicales, dans l'impossibilité d'établir sa déclaration d'impôt et de déposer une réclamation dûment motivée dans le délai légal. Outre la grave maladie dont était atteinte C.\_\_\_\_\_, la fiduciaire avait dû faire face au départ de deux employés, l'engagement d'un expert fiscal n'ayant en outre pas permis de remplacer utilement C.\_\_\_\_\_. C.\_\_\_\_\_ relève en particulier que son incapacité de travail entre 80 et 100% durant la période litigieuse l'a empêchée d'effectuer son activité, ainsi que de donner des instructions pour qu'une tierce personne accomplisse ce travail à sa place. S'il est incontestable que la maladie de C.\_\_\_\_\_ l'a empêchée d'exercer son activité, on ne saurait pour autant admettre qu'elle justifie la restitution du délai pour le dépôt de la réclamation. Selon un certificat médical établi par le CHUV le 31 janvier 2019, C.\_\_\_\_\_ était en rémission depuis avril 2018, soit lorsqu'a été rendue la décision de taxation d'office du 12 avril 2018. Elle a d'ailleurs pu reprendre son activité lucrative à 20% depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2017. Cette aptitude, même restreinte, lui permettait, si elle estimait ne pas être en mesure d'accomplir son mandat dans les délais légaux, de résilier celui-ci ou de charger une tierce personne de le faire. Les difficultés d'élocution de C.\_\_\_\_\_ ne sauraient justifier l'absence de recherche d'une solution alternative, soit au sein de la fiduciaire elle-même, soit à l'externe si les mesures prises à l'interne n'étaient pas suffisantes. Les différents départs survenus au sein de la fiduciaire en fin d'année 2017 et en début d'année 2018, antérieurs à la décision de taxation d'office, n'apparaissent pas non plus de nature à rendre le retard de la représentante du recourant excusable. Il s'ensuit que le recourant, à qui la faute de son représentant est imputable, ne peut se prévaloir d'un motif de restitution du délai de dépôt de sa réclamation.

Le recourant conteste également l'amende mise à sa charge. a) Les art. 55 LHID et 241 LI, tout comme l'art. 174 LIFD, punissent la violation des obligations de procédure d'une amende de 1'000 fr. au plus, respectivement de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive, lorsque, malgré sommation, le contribuable enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe. L'art. 174 al. 1 let. a LIFD mentionne à titre exemplatif le cas du contribuable qui ne dépose pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner. Le bien juridiquement protégé par ces articles est la bonne exécution de la taxation qui est mise en danger par le comportement récalcitrant du contribuable; en outre, ce comportement provoque, indirectement, la mise en danger à tout le moins abstraite de la créance fiscale de la communauté publique (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. et les références citées). La sanction n'a pas pour seule fonction de punir le contribuable, elle vise aussi à le contraindre à suivre les injonctions qui lui sont faites lorsqu'il n'obéit pas à une obligation qui lui est prescrite (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. et les références citées; 121 II 257 consid. 5b p. 271). La sanction doit permettre à l'autorité de taxation d'établir de façon exacte et complète les éléments imposables, afin d'établir les impôts dus; si le contribuable manque à son devoir, le risque existe en effet de voir ces éléments être sous-estimés et, par conséquent, la charge fiscale diminuée de façon indue (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. ). Les amendes d'ordre infligées pour violation des obligations de procédure sont qualifiées de sanctions pénales, ainsi que de mesures de contrainte. Ainsi, l'amende doit être arrêtée dans chaque cas selon la culpabilité du contribuable. Une appréciation adéquate du cas doit être opérée: il s'agit de prendre en considération tous les aspects particuliers, à savoir la gravité de la faute, ainsi que la situation personnelle du contribuable, notamment sa situation financière et les effets de la peine sur sa situation. L'amende doit représenter une sanction efficace, et non pas seulement une mesure "bagatelle" (ATF 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135 ). Dès lors que ces amendes sont qualifiées de sanctions pénales, la peine est fixée selon les principes généraux du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0), dont l'art. 47 CP (ATF 143 IV 130 consid.

## **E. 6**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument est mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD).

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