

VD_OMNI FI.2018.0220 vom 3. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0220

FR: VD_OMNI FI.2018.0220 du 3 avril 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0220 del 3 aprile 2019

Regeste

A. _____ et B. _____ /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 de contribuables taxés d'office. La maladie de la responsable du dossier fiscal des recourants ne constitue pas un motif de restitution du délai de réclamation. Confirmation également des amendes mises à la charge des contribuables. 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 les recourants, en signant, en leur nom et pour leur 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 des recourants à ce sujet, qui est réputé disposer des pouvoirs nécessaires. b) Aux termes de l'art. 185 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et de celles relatives à la récusation (1 ère phrase). A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 79 LPA-VD, par renvoi de l'art. 99 LPA-VD) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Les contribuables, domiciliés dans le Canton de Fribourg, sont en l'occurrence imposables dans le canton de Vaud à raison d'un rattachement économique (cf. art. 4 LI), l'étendue de leur assujettissement étant ainsi limitée aux parties du revenu et de la fortune acquis dans le canton (cf. art.

E. 6

LI). Le litige porte dès lors exclusivement sur la taxation des contribuables en vertu de l'ICC. 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). 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). 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). 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). 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^{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, 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^{ème} phrase, LI). 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 soutiennent les recourants, le délai de réclamation doive être restitué. 3. a) 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 relèvent les recourants, 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 les recourants 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) Les recourants font valoir que D. _____, seule responsable du dossier fiscal des recourants au sein de la fiduciaire C. _____, était, pour des raisons médicales, dans l'impossibilité d'établir la déclaration d'impôt des recourants et de déposer une réclamation dûment motivée dans le délai légal. Outre la grave maladie dont était atteinte D. _____, 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 D. _____. D. _____ 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 D. _____ 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, D. _____ 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^{er} 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 D. _____ 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 des recourants excusable. Il s'ensuit que les recourants, dont la faute de leur représentant leur est imputable, ne peuvent se prévaloir d'un motif de restitution du délai de dépôt de leur réclamation. 4. Les recourants contestent également l'amende mise à leur charge. a) Les art. 55 LHID et 241 LI 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. 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. 3.2 et 3.3 p. 135s.). Dans le cadre de l'application des art. 55 LHID, 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, les recourants ne contestent pas que les conditions objectives d'application de l'art. 241 LI soient réunies, dès lors qu'ils n'ont, malgré une sommation, pas déposé leur 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 leur réclamation, les recourants se sont toutefois prévalus de l'incapacité de leur représentante. Les recourants ont 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 des recourants, 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. Les recourants n'invoquent en outre pas un motif d'ordre personnel qui les aurait empêchés de déposer leur 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 les recourants ont accompli l'obligation procédurale qui leur 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. Les recourants ne contestent 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, les recourants ne prétendant pour le surplus pas que leur situation matérielle justifierait la réduction du montant des amendes mises à leur charge. 5. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument est mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 49 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD).