

VD_OMNI FI.2020.0010 vom 8. September 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-09-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0010

FR: VD_OMNI FI.2020.0010 du 8 septembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2020.0010 del 8 settembre 2020

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision déclarant irrecevable pour cause de tardiveté la réclamation formée contre une taxation d'office. La décision de taxation d'office a certes été notifiée sous pli simple, mais le recourant a expressément admis avoir formé réclamation avec quelques jours de retard. Conditions de la restitution du délai légal non réalisées: le recourant ne démontre pas que durant son séjour dans un établissement spécialisé à des fins thérapeutiques, il aurait été privé de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de ses affaires, au point de ne pouvoir désigner un tiers pour s'occuper de son courrier. Rejet du recours. Recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_824/2020 du 6 octobre 2020.

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 30 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 (cf. 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 le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

A titre préliminaire, le recourant fait valoir qu'il s'était acquitté de son obligation de contribuable, en faisant remplir sa déclaration d'impôt 2017 par un mandataire. Or, par mégarde, ce dernier aurait omis d'envoyer la déclaration dans le délai prescrit. 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). 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 et 180 al. 2 LI). Le

règlement du 14 décembre 2016 sur le dépôt de la déclaration d'impôt des personnes physiques et des personnes morales, en particulier par voie électronique (RDVE; BLV 642.11.9.7) prévoit, à son art. 4, que le délai pour déposer la déclaration est fixé par le Département des finances. Il peut être prolongé par l'autorité fiscale, sur demande écrite et motivée (al. 1). Si le contribuable ne dépose pas de déclaration d'impôt dans les délais prescrits, l'autorité fiscale lui adresse une sommation l'invitant à déposer sa déclaration dans un délai de 30 jours et l'avisant qu'à défaut son revenu et sa fortune imposables, respectivement son bénéfice et son capital imposables, seront taxés d'office (al. 2). Conformément à la directive " Délais pour le dépôt de la déclaration d'impôt " adoptée le 30 janvier 2017 par le Département des finances et des relations extérieures, le délai général de dépôt des déclarations d'impôt des personnes physiques est fixé au 15 mars de chaque année. Les contribuables et mandataires disposent toutefois d'un délai de tolérance au 30 juin, sans qu'il soit nécessaire de requérir spécialement une prolongation de délai. b) En l'occurrence, il n'est pas contesté que la déclaration 2017 n'avait pas été déposée au 30 juin 2018; elle l'a été le 7 janvier 2019, jointe au courrier de B._____ à l'autorité de taxation. Il importe peu à cet égard que le mandataire du recourant ait omis d'envoyer en temps utile la déclaration qu'il avait pourtant remplie. De manière générale, la négligence du mandataire est en effet imputable, à l'égard des autorités notamment, à la partie elle-même (ATF 119 II 86 consid. 2 p. 87; 114 II 181 consid. 2 p. 182 ; arrêt 2C_911/2010 du 7 avril 2011 consid. 3). Il est admis en outre que, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (v. arrêt FI.2018.0100 du 3 juillet 2019, réf. citées). On constate à cet égard que le recourant n'a pas réagi à l'envoi de la sommation du 23 juillet 2018, soit en interpellant son mandataire afin qu'il dépose sa déclaration dans les trente jours suivant cet envoi, soit en le faisant lui-même. Par conséquent, les conditions permettant à l'autorité de taxation d'évaluer d'office son revenu et sa fortune imposables et de lui notifier une taxation en ce sens étaient réunies. c) A supposer cependant que les conditions permettant à l'autorité fiscale de notifier une taxation d'office (cf. art. 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI) n'eussent pas été remplies en l'occurrence, la décision de taxation demeurerait, dans cette hypothèse, annulable et non pas nulle, de sorte qu'elle devait être attaquée dans le délai légal de réclamation (v. sur ce point, Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire romand, op. cit., n°4 ad introduction aux art. 147-153a LIFD, réf. citée; cf. toutefois ATF 137 I 273 consid. 3.2-3.4 p. 276s.). Ainsi, lorsque l'irrecevabilité de la réclamation doit être confirmée, il n'y a en règle générale pas lieu d'entrer en matière sur les critiques du contribuable concernant la taxation d'office elle-même (arrêt 2C_463/2009 du 21 décembre 2009, consid. 4.3).

E. 4

p. 52; 130 III 396 consid. 1.2.3 p. 399; 127 I 31 consid. 2a/aa p. 34; 123 III 492 consid. 1 p. 493, et les arrêts cités). L'envoi sous pli simple ou par courrier prioritaire, contrairement à l'envoi sous pli recommandé, ne fait pas preuve, mais la notification peut résulter de l'ensemble des circonstances. L'autorité supporte les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 142 IV 125 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 1C_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1). Depuis l'abrogation, le 1^{er} janvier 1998, de l'ordonnance du 1^{er} septembre 1967

relative à la loi sur le service des postes, le service universel est désormais régi par la poste elle-même (art. 2 de la loi fédérale du 30 juillet 1997 sur la poste [LPO; RS 783.0]). Il ressort des conditions de prestations de la poste, applicables dès le mois de janvier 1998, que le courrier A est distribué, sauf le dimanche et les jours fériés, le lendemain, le courrier B l'étant pour sa part le troisième jour ouvrable qui suit celui du dépôt, sauf le samedi. Cependant, la preuve de la date de réception de la décision litigieuse ne peut être établie par la seule référence aux délais usuels d'acheminement des envois postaux. Néanmoins, dans certaines circonstances, l'attitude du destinataire de l'envoi peut constituer un élément d'appréciation susceptible d'être déterminant pour retenir la notification d'un acte ou le fait que celle-ci est intervenue avant une certaine date (ATF 142 IV 125 consid. 4.4 et les réf. cit.). L'art. 116 al. 1 LIFD prévoit que les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. L'art. 181 al. 1 LI dispose, quant à lui, que les décisions de taxation sont notifiées par écrit au contribuable. Elles indiquent les éléments imposables (revenu et fortune imposables, bénéfice net et capital propre imposables), le taux et le montant de l'impôt. L'art. 44 LPA-VD dispose à cet égard que les décisions sont en principe notifiées à leurs destinataires sous pli recommandé ou par acte judiciaire (al. 1). Si les circonstances l'exigent, notamment lors de décisions rendues en grand nombre, l'autorité peut notifier ses décisions sous pli simple ou sous une autre forme. La notification doit dans tous les cas intervenir par écrit (al. 2). 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). Le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 133 al. 1 LIFD). Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (art. 19 al. 1 LPA-VD). Lorsqu'un délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié, son échéance est reportée au jour ouvrable suivant (al. 2). Le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, au plus tard le dernier jour du délai (art. 20 al. 1 LPA-VD). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 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, 3^{ème} éd., Berne 2015, p. 760). 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, outre les auteurs précités, Moor/Poltier, op. cit., vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, 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, 2^{ème} éd., Berne 2014, n°4 ad art. 47 LTF). 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. 132 al. 3,

2^eème phrase, LIFD et 186 al. 2, 2^eème phrase, LI). Le contribuable doit ainsi exécuter les obligations prévues aux articles 125 al. 1 et 2 LIFD 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 131 II 548 consid. 2.3; 123 II 552 consid. 4c p. 557; arrêt 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.1). d) En la présente espèce, le recourant s'est vu notifier par pli simple une décision de taxation d'office et prononcé d'amendes datée du 23 octobre 2018. Or, c'est seulement le 11 décembre 2018 qu'il a formé une réclamation contre cette décision. Bien qu'elle ne soit pas en mesure de prouver la date à laquelle la décision a été notifiée au recourant, l'autorité de taxation, par avis du 14 décembre 2018, a indiqué à ce dernier que sa réclamation était tardive, dès l'instant où elle avait été formée après l'échéance du délai de trente jours suivant la notification. En effet, cette notification est intervenue par pli simple, comme le permet l'art. 44 al. 2 LPA-VD, et non par pli recommandé. Ceci étant, le recourant a contesté le fait que les conditions permettant à l'autorité de taxation de lui notifier une taxation d'office fussent réunies, comme on le verra plus loin; il n'a en revanche jamais mis en cause la constatation que sa réclamation avait été formée postérieurement à l'échéance du délai légal de trente jours. En outre et surtout, alors qu'il était requis d'indiquer la date à laquelle la décision lui avait été communiquée, le recourant a expressément admis, dans sa lettre du 5 août 2020, qu'il avait formé réclamation «avec quelques jours de retard». Au vu de ce qui précède, il n'y a aucun doute sur le fait que la réclamation, certes motivée, n'en demeure pas moins tardive, de sorte que l'autorité intimée ne pouvait légalement entrer en matière, sous réserve d'un motif de restitution de ce délai.

E. 4.3

p. 128; 136 V 295 consid. 5.9 p. 309; 129 I 8 consid. 2.2 p. 10; 124 V 400 consid. 2a p. 402; 122 I 97 consid. 3b p. 100; arrêts 1C_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1; 4A_236/2009 du 3 septembre 2009 consid. 2.1). L'apport de la preuve est toutefois simplifié lorsque la décision est notifiée par pli recommandé; il peut en résulter une fiction de notification; ainsi, un envoi recommandé qui n'a pas été retiré est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours suivant la remise de l'avis d'arrivée dans la boîte aux lettres ou dans la case postale de son destinataire (ATF 134 V 49 consid.

E. 5

Il importe cependant de vérifier si les conditions d'une restitution du délai de réclamation sont, au vu des explications du recourant, réunies. a) On rappelle à cet égard qu'en droit fédéral, une réclamation n'est recevable, passé le délai de trente jours, 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, applicable par renvoi de l'art. 168 LI), 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). La restitution d'un délai pour empêchement non fautif est exceptionnelle; il s'agit toutefois d'un principe général du droit (Moor/Poltier, op. cit., n°2.2.6.7). Elle suppose que le recourant n'a pas respecté le délai imparti en raison d'un empêchement imprévisible dont la

survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt CDAP EF.2015.0002 du 23 juin 2015). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_734/2012 du 25 mars 2013 consid. 3.3; 2C_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1, non publié sur ce point in: ATF 136 II 241; 8C_50/2007 du 4 septembre 2007 consid. 5.1). 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. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romand, op. cit., n° 13s. ad art. 133 LIFD; 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; Kathrin Amstutz/Peter Arnold, in: Basel Kommentar, Niggli/Uebersax/ Wiprächtiger/Kneubühler [éds], 3ème éd., Bâle 2018, n°5s. ad art. 50 LTF; Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3ème édition, Alain Griffel [éd.], Zurich 2015, n°45s. ad art. 12; Fritz Gygi; Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 62; références citées). En outre, pour obtenir restitution du délai, le recourant doit non seulement avoir été empêché d'agir lui-même dans le délai mais également, empêché de désigner un mandataire à cette fin (arrêt 2C_299/2020 du 23 avril 2020 consid. 3.2). La maladie ou l'accident peuvent, à titre d'exemples, être considérés comme un empêchement non fautif d'agir en temps utile et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, s'ils mettent la partie recourante objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par elle-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (cf. ATF 119 II 86 consid. 2 p. 87; arrêt 9C_209/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1). Le Tribunal de céans a jugé qu'une dépression sévère pouvait constituer un empêchement non fautif si elle avait privé l'administré de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de ses affaires et qu'il s'était ainsi trouvé dans l'incapacité de s'opposer aux décisions litigieuses en temps opportun ou encore de mandater un tiers pour ce faire (CDAP FI.2018.0017 du 25 février 2019 consid. 3a; BO.2017.0009 du 19 septembre 2017 consid. 2c; PE.2016.0209 du 15 août 2016 consid. 2a; PS.2011.0035 du 12 mars 2012). La CDAP et le Tribunal administratif ont cependant 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). L'absence temporaire du domicile peut également constituer un tel empêchement à la condition que le recourant ait agi avec diligence pour que les actes de procédure nécessaires soient accomplis en temps utile, au besoin par un tiers (cf. ATF 119 II 86 consid. 2 p. 87; arrêts 2C_63/2019 du 15 juillet 2019 consid. 6.1; 2C_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.2; 2C_451/2016 du 8 juillet 2016, in: RF 2016 811 consid. 2.2.2). b) En l'espèce, le recourant ne fait valoir aucune circonstance qui eût permis de retenir qu'il ne pouvait former réclamation, sans sa faute, dans le délai légal de trente jours. Il n'établit pas qu'en raison d'un empêchement non fautif, il n'aurait pas été en mesure de procéder en temps utile à l'encontre de la taxation d'office du 23 octobre 2018. Atteint dans sa santé psychique, le recourant a sans doute effectué un court séjour à des fins thérapeutiques à la Maison *****, du 8 octobre au 5 décembre 2018. Ses explications sont insuffisantes

pour que l'on retienne qu'il aurait été privé de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de ses affaires, au point de ne pouvoir désigner un tiers pour s'occuper de son courrier. Dès lors, il lui appartenait de prendre ses dispositions pour que son courrier lui soit au besoin transmis. En pratique, cela lui était d'autant plus simple à organiser que sa mère habite à la même adresse, à *****. Or, on ne retire pas des explications du recourant que cette dernière aurait été empêchée de prendre son courrier et de le lui transmettre. Du reste, toujours selon le site Internet de la Maison *****, les courts séjours (60 jours par an) se font «avec un retour à domicile» (https://www.*****), de sorte que le recourant aurait pu lui-même prendre connaissance de la décision et la contester en temps utile. A cela s'ajoute qu'il faudrait opposer à une telle demande le fait qu'elle soit intervenue postérieurement au délai de dix jours à compter duquel l'empêchement aurait cessé. A supposer toutefois que l'on retienne que, jusqu'au 5 décembre 2018, le recourant ne pouvait objectivement pas sauvegarder ses droits en temps utile, ce qui n'est pas le cas comme on l'a vu au paragraphe précédent. c) Les conditions de la restitution de délai ne sont par conséquent pas réunies.

E. 6

a) 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, qui explique avoir perçu le RI durant toute l'année de taxation concernée, de saisir l'autorité de taxation d'une demande de remise d'impôt (art. 167 LIFD et 231 LI). b) Bien que le sort du recours eût commandé que le recourant en supporte les frais (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), le Tribunal y renoncera, vu l'art. 50 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.