

VD_OMNI FI.2020.0090 vom 7. Januar 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-01-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0090

FR: VD_OMNI FI.2020.0090 du 7 janvier 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0090 del 7 gennaio 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant l'irrecevabilité d'une demande de révision, subsidiairement son rejet. Les recourants avaient d'ores et déjà connaissance des faits et moyens de preuve dont ils se prévalent au moment de la taxation litigieuse (consid. 3c/aa). La violation de règles essentielles de procédure invoquée (en lien notamment avec le fait que l'autorité n'aurait pas tenu compte de faits essentiels et leur aurait "mis la pression" pour qu'ils signent une proposition de règlement) n'est aucunement établie (consid. 3c/bb). Quoiqu'il en soit, la demande de révision est tardive (consid. 3c/cc). Rejet du recours et confirmation de la décision sur réclamation attaquée. Recours au TF rejeté dans la mesure de sa recevabilité (2C_97/2021 du 3 mars 2021).

Erwägungen

E. 1

Déposé 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 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, 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 par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond. En lien avec la recevabilité du recours respectivement l'objet du litige, le tribunal formule à ce stade les deux remarques suivantes.

a) La jurisprudence fait preuve d'une relative souplesse en ce qui concerne notamment la formulation des conclusions des recours ; il suffit en définitive que l'on puisse déduire de l'acte de recours sur quel(s) point(s) et pour quelle(s) raison(s) la décision attaquée est contestée (CDAP FI.2019.0080 du 21 juillet 2020 consid. 1 et la référence; cf. ég. TF 2C_821/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3 et les références, rappelant que " l'interdiction du formalisme excessif commande en particulier de ne pas se montrer trop strict dans l'examen de la formulation des conclusions si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant "). En l'espèce, les conclusions du recours se présentent comme il suit (sic): " Conclusions: C'est pour toutes ces raisons que j'invoque le droit à la révision. Décision: Par ces motifs, Je décide qu'ils ont violés les règles essentielles de la procédure. " De telles conclusions doivent être interprétées en ce sens que les recourants demandent qu'il soit fait droit à leur demande de révision. Pour le reste, en tant qu'elles sont présentées comme le serait le dispositif d'une décision (étant rappelé, à toutes fins utiles, que seule une autorité peut rendre une décision; cf. art. 3 al. 1 LPA-VD), elles relèvent en définitive de la motivation du recours, les recourants demandant qu'ils soit fait droit à leur demande de

révision au motif que l'autorité intimée aurait violé les règles essentielles de la procédure (cf. art. 147 al. 1 let. b LIFD et 203 al. 1 let. b LI); à l'évidence, l'hypothèse selon laquelle il s'agirait de conclusions distinctes tendant à la constatation de la violation des règles essentielles de procédure évoquée peut d'emblée être écartée dans ce contexte - une telle décision constatatoire ne pouvant au demeurant être rendue que si une décision formatrice ne peut pas l'être (cf. art. 3 al. 3 LPA-VD). b) Si les recourants n'ont eu de cesse d'évoquer en en-tête de leurs différentes écritures les périodes fiscales 2007, 2014 et 2015 (et ce encore dans leur dernière écriture du 24 septembre 2020), leurs griefs ne portent, depuis leur contestation de la décision du 16 décembre 2019 à tout le moins, que sur la seule taxation pour la période fiscale 2007. On ne saurait en conséquence faire grief à l'autorité intimée de ne s'être prononcée dans la décision sur réclamation attaquée sur leur demande de révision qu'en tant qu'elle concerne cette dernière période, à laquelle se limite l'objet du litige (concernant les notions d'objet de la contestation et d'objet du litige, cf. ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 et les références; CDAP FI.2019.0135 du 16 juillet 2020 consid. 3a).

E. 2

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque, comme en l'espèce (cf. consid. 3a infra), 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; CDAP FI.2019.0182 du 23 juillet 2020 consid. 2, FI.2019.0001 du 12 février 2020 consid. 2 et les références).

E. 3

Le litige porte sur le refus de l'autorité intimée de faire droit à la demande de révision des recourants pour la période fiscale 2007 (ICC et IFD). a) Consacrés à la procédure de révision, les art. 147 à 149 LIFD prévoient en particulier ce qui suit: Art. 147 Motifs 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office: a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b. 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; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué 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. 148 Délai La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé. Art. 149 Procédure et décision 1 La révision d'une décision ou d'un prononcé est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision ou ce prononcé. [...] Ces dispositions sont identiques à celles prévues en droit vaudois respectivement par les art. 203 al. 1 et al. 2, 204 et 205 al. 1 LI (cf. ég. art. 51 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID; RS

642.14). b) La révision sert à modifier en faveur du contribuable une décision ou un prononcé entré en force, à sa demande ou d'office (Noël/Aubry Girardin [éds], Commentaire romand - Impôt fédéral direct [CR LIFD], 2 e éd., Bâle 2017 - Casanova/Dubey, art. 147 LIFD N 1). Les faits importants évoqués aux art. 147 al. 1 let. a LIFD et 203 al. 1 let. a LI sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références, précisant que " les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus " respectivement que " s'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte "; CDAP FI.2017.0069 du 24 janvier 2018 consid. 5a et les références). Les faits doivent en outre être " importants ", soit de nature à influencer la décision dans un sens favorable au contribuable, et les preuves " concluantes ", soit concerner un fait important (CR LIFD - Casanova/Dubey, art. 147 LIFD N 5 et 7 et les références). La violation d'une règle essentielle de la procédure au sens des art. 147 al. 1 let. b LIFD et 203 al. 1 let. b LI est notamment réalisée, selon ces dispositions, si l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître; tombent également sous cette notion notamment la violation du droit d'être entendu, de la maxime d'office ou du devoir de récusation, la composition irrégulière de l'autorité ou encore l'omission de statuer sur certaines conclusions; l'appréciation erronée d'une preuve ou la subsomption mal fondée (erreur de fait ou mauvaise application du droit) ne sauraient en revanche constituer un motif de révision (CR LIFD - Casanova/Dubey, art. 147 LIFD N 8 et les références; cf. ég. la casuistique en la matière rappelée au consid. 3c de l'arrêt FI.2019.0182 précité). Cela étant, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible (cf. art. 147 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LI). La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire; cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (TF 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références). c) En l'espèce, les recourants soutiennent en substance que les motifs ayant conduit l'autorité intimée à ouvrir en 2016 une procédure pour rappel et soustraction d'impôt s'agissant de la période fiscale 2007 seraient liés à une " erreur comptable " de la part de leur ancienne fiduciaire, qu'ils auraient apporté la preuve dans le cadre de cette procédure (savoir les documents des 2 juillet et 13 septembre 2007 attestant de versements bancaires) mais que l'autorité n'en a tenu aucun compte, violant ainsi une règle essentielle de la procédure. Ils précisent dans ce cadre que s'ils ont néanmoins signé la proposition de règlement par procédure simplifiée le 29 mai 2017, c'est d'une part en raison de pressions de la part des autorités, qui les auraient menacés de poursuites pénales, et d'autre part parce qu'il leur a été indiqué qu'ils pourraient déposer une demande en remise de l'impôt ultérieurement. Il s'impose de constater que de tels griefs ne résistent pas à l'examen. aa) Le tribunal relève en premier lieu qu'il résulte d'un courrier électronique adressé le 21 mars 2017 à un collaborateur des autorités fiscales par l'ancien représentant des recourants (expert fiduciaire diplômé) que ces derniers " ne remett [ai] ent pas en cause les reprises effectuées ", étant précisé que le recourant évoquait alors déjà des " erreurs de comptabilisation effectuées par son ancien mandataire ". Outre la contradiction

entre la teneur de ce courrier électronique et les allégations des recourants selon lesquelles ils n'auraient jamais été d'accord avec les faits retenus respectivement auraient toujours contesté les reprises ayant fait l'objet de la proposition de règlement, il apparaît que les intéressés se sont ainsi prévalus de la prétendue " erreur comptable " en cause déjà dans le cadre de cette procédure; il ne s'agit ainsi aucunement d'un événement antérieur au prononcé dont la révision est demandée (savoir la taxation selon la proposition de règlement par procédure simplifiée) mais qui aurait été découvert par la suite, de nature le cas échéant à justifier la révision de ce prononcé en application des 147 al. 1 let. a LIFD et 203 al. 1 let. a LI (cf. consid. 3b supra). Il en va de même des documents des 2 juillet et 13 septembre 2007, dont les recourants avaient à l'évidence alors déjà connaissance - ils indiquent eux-mêmes qu'ils les ont présentés aux autorités dans le cadre la procédure ayant abouti à la proposition de règlement concernée (cf. en particulier leur courrier du 18 octobre 2019, en partie reproduit sous let. D/a supra). C'est le lieu de relever, à toutes fins utiles et comme rappelé au consid. 4a de l'arrêt FI.2018.0273 rendu le 7 août 2019 par la cour de céans (en partie reproduit sous let. C/b supra), que le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales lorsqu'il mandate une fiduciaire pour compléter sa déclaration d'impôt, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; le consid. 3.5 de l'arrêt 2C_908/2011 rendu le 23 avril 2012 par le TF auquel il est fait référence dans ce cadre rappelle ainsi qu' " il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables " respectivement que, " partant, le contribuable qui signe par avance sa déclaration fiscale ou la fait signer par un employé subalterne, laissant à la fiduciaire la charge de l'envoyer sans effectuer aucun contrôle, s'accommode à tout le moins de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte ". La prétendue " erreur comptable " qui aurait été commise par leur ancienne fiduciaire à laquelle les recourants se réfèrent leur était ainsi imputable - dans toute la mesure où ils auraient pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'ils avaient agi avec la diligence requise et auraient ainsi été en mesure de la faire corriger (cf. TF 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et la référence). bb) Les recourants soutiennent toutefois que les autorités fiscales n'auraient à tort tenu aucun compte des documents des 2 juillet et 13 septembre 2007, violant ainsi une règle essentielle de la procédure (cf. art. 147 al. 1 let. b LIFD et 203 al. 1 let. b LI). Il apparaît d'emblée à ce propos que si, comme le soutiennent les intéressés, ces documents étaient de nature à remettre en cause la taxation telle que résultant de la proposition de règlement par procédure simplifiée qui leur a été soumise, il leur aurait été loisible de ne pas signer ce document. Comme déjà relevé au consid. 4a de l'arrêt FI.2018.0273 précité (en partie reproduit sous let. C/b supra), les pressions qu'ils prétendent avoir subies dans ce cadre ne sont aucunement étayées. C'est le lieu de rappeler que les intéressés étaient alors conseillés et accompagnés par un mandataire; quant au fait qu'ils ont été informés à cette occasion de ce que l'acceptation de la proposition de règlement par procédure simplifiée leur permettrait d'éviter le prononcé d'amendes (auxquelles ils s'exposaient en application des art. 175 LIFD et 242 LI) - qu'ils qualifient de menace de poursuites pénales -, il ne saurait à l'évidence être assimilé à une telle mise sous pression. Les recourants n'établissent pas pour le reste (ni même ne soutiennent) qu'ils auraient alors reçu l'assurance qu'ils bénéficieraient ultérieurement d'une remise (auquel cas ils auraient le cas échéant pu se prévaloir de la protection de leur bonne foi sur ce point; cf. TF 1C_277/2020 du 27 août 2020 consid. 2.2

et les références); il apparaît bien plutôt qu'ils ont tout au plus été informés de la possibilité de déposer une demande en remise, remise qui a toutefois par la suite été refusée dès lors que les conditions n'en étaient pas réunies (cf. art. 167 ss LIFD et 231 LI) - comme l'a confirmé la cour de céans dans l'arrêt FI.2018.0273 précité. cc) Quoi qu'il en soit et comme on l'a déjà vu (consid. 3c/aa), les recourants avaient connaissance dès la signature de la proposition de règlement par procédure simplifiée tant de la prétendue " erreur comptable " dont ils se prévalent que des documents des 2 juillet et 13 septembre 2007 - ainsi que des pressions qu'ils prétendent avoir subies pour signer cette proposition de règlement. Leur demande de révision, déposée largement après l'échéance du délai de 90 jours prévu par les art. 148 LIFD et 204 LI, est ainsi tardive et, partant, irrecevable (comme déjà relevé au consid. 4a de l'arrêt FI.2018.0273 précité, en partie reproduit sous let. C/b supra). Quant au fait que leur demande en remise des impôts concernés a par la suite été refusée, il ne s'agit à l'évidence pas d'un fait de nature à remettre en cause la taxation telle que résultant de cette proposition de règlement justifiant une révision en application des art. 147 al. 1 let. a LIFD et 203 al. 1 let. a LI. dd) S'agissant enfin du fait que l'autorité intimée aurait elle-même tardé à répondre aux divers courriers des recourants, évoqué dans leur dernière écriture du 24 septembre 2020 (en partie reproduite sous let. E supra), il ne saurait avoir quelque incidence que ce soit sur ce qui précède. Le tribunal se contentera de relever à ce propos qu'il aurait été loisible aux intéressés de s'adresser à cette autorité pour l'inviter à faire diligence. d) En définitive, la décision sur réclamation attaquée confirmant le caractère irrecevable respectivement, à titre subsidiaire, le rejet de la demande de révision déposée par les recourants ne prête pas le flanc à la critique. Au vu des circonstances telles qu'elles résultent des considérants qui précèdent, le tribunal considère d'emblée, par appréciation anticipée, que l'audition des recourants n'aurait pas été de nature à modifier la conviction qu'il s'est forgée sur la base des pièces au dossier, de sorte que la requête du recourant tendant à ce qu'il soit convoqué par le tribunal " pour pouvoir [s'] expliquer " doit être rejetée (cf. art. 27 al. 1 LPA-VD, dont il résulte que la procédure est en principe écrite; en lien avec le droit d'être entendus des recourants, cf. TF 2C_831/2019 du 8 juin 2020 consid. 2.1 et les références).

E. 4

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 1'000 fr. est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1 et 51 al. 2 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu d'octroyer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).