

# VD\_OMNI FI.2020.0149 vom 8. Februar 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-02-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2020.0149](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0149)

FR: VD\_OMNI FI.2020.0149 du 8 février 2021

IT: VD\_OMNI FI.2020.0149 del 8 febbraio 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuables taxés d'office déposant une réclamation tardive traitée comme une demande de révision. Rejet de la demande de révision confirmé sur réclamation par l'ACI. Décision sur réclamation notifiée par voie édictale, les recourants ayant pris une nouvelle adresse en France. Nouvelle réclamation des recourants dirigée contre le calcul de l'impôt. Rejet de la réclamation par l'ACI. Décision sur réclamation à nouveau notifiée par voie édictale contestée devant la CDAP. Constat que le délai de recours contre la première décision sur réclamation n'a pas valablement commencé à courir, les recourants n'ayant pas été invités à élire un domicile de notification en Suisse avant la publication de la décision dans la FAO (consid. 1/b/bb). Recours recevable dans la mesure où les recourants remettent en cause cette décision (consid. 1/b/cc). Rejet du recours sur le fond et confirmation du rejet de la demande de révision de la taxation d'office compte tenu de l'absence d'éléments nouveaux et de l'entrée en force de la décision de taxation d'office valablement notifiée à la précédente adresse des recourants en Suisse (consid. 2). Irrecevabilité du recours contre la deuxième décision sur réclamation, les recourants n'ayant pas élu de domicile en Suisse dans le délai imparti et leur courrier étant parvenu à la Poste suisse plus de 30 jours après la notification dans la FAO (consid. 3).

## Erwägungen

### E. 1

Il convient d'examiner d'abord la recevabilité du recours. a) 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 du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36) qui prévoit que le délai de recours est de trente jours (art. 95 LPA-VD). Le délai de recours commence à courir dès la notification de la décision attaquée, laquelle a en principe lieu par la voie postale (art. 116 al. 1 LIFD et art. 163 al. 1 LI). Lorsqu'une décision est notifiée par voie édictale, la date déterminante pour la fiction de la connaissance de la décision est celle de la distribution de la feuille officielle aux abonnés du lieu d'expédition, qui est présumée correspondre à celle de la parution (Jean-Maurice Frésard, n. 19 ad art. 44 LTF, in Commentaire LTF, 2<sup>ème</sup> édition, Berne 2014). Le délai 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; art. 19 et 20 al. 1 LPA-VD, applicables par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). Les délais fixés dans la loi ne peuvent être prolongés (cf. art. 119 al. 1 LIFD; art. 21 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). b) En l'espèce, il y a d'abord lieu d'examiner la question de la notification de la décision sur réclamation du 27 septembre 2018 dans la mesure où la décision attaquée se fonde sur cette dernière. aa) La notification d'une décision à l'étranger directement par voie postale représente un acte de puissance publique qui, sans l'accord de l'Etat concerné, porte atteinte à la souveraineté de ce dernier et est ainsi contraire au droit international public (cf. ATF 143 III 28 consid. 2.2.1 ; ATF 136 V 295 consid. 5.1). Le Tribunal fédéral a rappelé dans un arrêt récent que les conventions conclues avec la France ne permettaient pas une notification directe d'une décision de taxation pour les périodes fiscales antérieures à 2018 (TF 2C\_160/2019 du 5 novembre 2019, consid. 3.3; voir aussi Lysandre Papadopoulos, Notification extraterritoriale en matière fiscale: hésitations du Tribunal fédéral, clarifications des Traités in RDAF 2020 I 1 ss). Pour pallier cet inconvénient, l'art. 126a LIFD, qui a la même teneur que l'art. 118 LIFD en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020, prévoit que les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse. Lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, l'art. 116 al. 2 LIFD prévoit que les décisions et prononcés peuvent lui être notifiés valablement par publication dans la Feuille officielle du canton. Des dispositions similaires existent pour l'impôt cantonal et communal (art. 164 et 163 al. 2 LI; la réglementation de cette dernière disposition s'écarte de celle de l'art. 17 al. 2 LPA-VD qui prévoit dans un tel cas que la partie est présumée avoir élu domicile au greffe du Tribunal). Tant l'art. 126a LIFD que l'art. 116 al. 2 LIFD ont une formule potestative ("Kann-Vorschriften") si bien que ces dispositions laissent une certaine marge de manœuvre à l'autorité. La notification par la voie édictale, dans la mesure où elle repose sur une fiction, constitue toutefois une "ultima ratio" qui ne devrait être utilisée que lorsque les autres possibilités ont été exclues (Lydia Masméjean-Fey/Antoine Berthoud, n. 10c ad art. 116 LIFD, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2017 et réf. citées; Peter Locher, Kommentar zum BDG, n. 53 ad art. 116 LIFD). bb) En l'espèce, les recourants se plaignent notamment du fait que la décision sur réclamation du 27 septembre 2018 leur a été notifiée par publication dans la FAO du 2 octobre 2018 sans que l'autorité leur donne la possibilité de désigner un représentant en Suisse. Jusqu'à ce que les recourants prennent domicile en France le 21 juillet 2018, l'autorité intimée leur a adressé ses courriers à leur adresse de \*\*\*\*\*. L'autorité connaissait la nouvelle adresse des recourants en France puisque celle-ci figure sur l'en-tête de la décision sur réclamation du 27 septembre 2018. Cela étant, avant de notifier la décision par publication dans la FAO, l'autorité intimée n'a pas jugé utile d'interpeller les recourants et de leur fournir l'occasion de désigner un représentant en Suisse. Certes, l'art. 126a LIFD – tout comme l'ancien art. 118 LIFD – a une formule potestative si bien qu'une notification par publication dans la FAO est en principe directement possible (Masméjean-Fey/Berthoud, op. cit., n. 2 ad art. 118 LIFD). Cela étant, dans la mesure où l'adresse à l'étranger des recourants était connue de l'autorité intimée et où la notification par voie édictale constitue une "ultima ratio", l'autorité aurait dû sous l'angle de la bonne foi leur impartir préalablement un délai pour désigner un représentant afin que la décision sur réclamation puisse leur être notifiée par ce biais (cf. TF 2C\_99/2015, 2C\_100/2015 du 2 juin 2015, consid. 4.5). En effet, on ne saurait sinon faire grief aux recourants qu'ils devaient s'attendre à ce qu'ils soient avisés d'une décision par la

voie de sa publication dans la FAO. Il résulte de ce qui précède que les recourants se plaignent à juste titre d'une notification irrégulière de la décision sur réclamation du 27 septembre 2018. Le délai de recours contre cette décision n'a donc pas pu commencer à courir le 2 octobre 2018, jour de sa publication dans la FAO. cc) Selon les recourants, ce vice devrait conduire à ce que la nullité de la décision sur réclamation du 27 septembre 2018 soit constatée. a) Selon la jurisprudence, la nullité absolue ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulation n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision; de graves vices de procédure, tels que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision, sont en revanche des motifs de nullité (cf. TF 2C\_549/2009 du 1<sup>er</sup> décembre 2009 consid. 4.1 et les références; 2C\_720/2018 du 11 septembre 2018 consid. 3; cf. ég. Moor/Poltier, Droit administratif, Vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2011, ch. 2.2.7.4 p. 322). Il n'est pas exclu qu'un vice dans la notification d'une décision conduise à sa nullité absolue (ATF 110 V 145 consid. 2d s'agissant d'une décision notifiée à une personne qui n'avait pas la qualité pour recourir). Cela étant, l'on considère plus généralement que la notification irrégulière ne doit entraîner aucun inconvénient pour le justiciable – notamment sous l'angle de la recevabilité d'un éventuel recours – pour autant que celui-ci ait fait preuve de la bonne foi que l'on est en droit d'attendre de lui (ATF 144 II 401, consid. 3.1. et réf. citées ; 1C\_174/2016 du 24 août 2016 consid. 2.3 dans le cas d'une notification par voie édictale irrégulière). b) En l'occurrence, les recourants n'ont vraisemblablement appris la teneur de la décision du 27 septembre 2018 qu'avec le courrier de l'office d'impôt du 21 mai 2019, envoyé aux recourants à leur adresse en France auquel elle était annexée. Par courrier du 28 juin 2019, ces derniers ont contesté tant le contenu de la décision sur réclamation que sa notification par voie édictale. Le dossier ne permettant pas d'établir la date à laquelle le courrier recommandé précité a été reçu par les recourants ni celle à laquelle le courrier des recourants du 28 juin 2019 a été remis à la Poste suisse, il y a lieu de considérer que les recourants ont contesté cette décision en temps utile par ce dernier courrier qui aurait dès lors dû être transmis à la CDAP comme objet de sa compétence (art. 7 al. 1 LPA-VD). Il n'y a en revanche pas lieu de considérer que la notification par voie édictale irrégulière entraîne de plein droit la nullité de la décision sur réclamation (cf. TF 1C\_174/2016 précité). c) Il convient donc d'examiner sur le fond les griefs émis par les recourants à l'encontre de la décision sur réclamation du 27 septembre 2018.

## E. 2

A l'encontre de la décision sur réclamation du 27 septembre 2018, les recourants émettent divers griefs concernant le montant de leur revenu et de leur fortune imposables retenu par l'autorité pour la période fiscale 2016. A. \_\_\_\_\_ n'aurait pas été domicilié en Suisse et n'aurait disposé que d'un « pied à terre » à \*\*\*\*\*. Il aurait dû être soumis à l'impôt à la source et aurait réalisé un revenu d'environ 150'000 francs. Sa fortune se limiterait à 90'000 fr. investis dans un bien immobilier en France. B. \_\_\_\_\_ n'aurait pas non plus été domiciliée en Suisse et n'aurait pas réalisé de revenu pendant cette période, et sa fortune serait de 90'000 fr. investis dans un immeuble en France. Ils qualifient les montants retenus par l'autorité de « totalement erronés » et « fantaisistes ». a) Il résulte du dossier que les éléments imposables des recourants pour la période fiscale 2016 ont été fixés par une

décision de taxation d'office du 7 novembre 2017. aa) Aux termes de l'art. 130 LIFD respectivement 180 LI - dont la teneur est identique-, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes; elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2). Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte; la réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD; art. 186 al. 2 LI; cf. ég. ATF 131 II 548 consid. 2.3; TF 2C\_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2, 2C\_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1).

bb) En l'espèce, les recourants n'ont pas contesté en temps utile la décision de taxation d'office du 7 novembre 2017 qui avait été notifiée à leur adresse de \*\*\*\*\*. Dans leur courrier du 8 mars 2018, que l'office d'impôt a traité comme une demande de révision, les recourants n'ont ni allégué ni à plus forte raison démontré qu'ils n'auraient eu connaissance que tardivement de cette décision. Dès lors qu'ils utilisaient régulièrement cette adresse dans leurs communications avec l'autorité, ils ne sauraient, en outre, sans violer le principe de la bonne foi, se prévaloir d'une notification irrégulière de cette décision au motif qu'ils auraient annoncé leur départ de Suisse dès le 1<sup>er</sup> janvier 2016. Pour les mêmes motifs, une restitution de délai doit être exclue. Il y a donc lieu de considérer que la décision de taxation d'office du 7 novembre 2017, faute d'avoir été contestée en temps utile, est entrée en force. Le courrier du 8 mars 2018 des recourants ne pouvait donc être traité que comme une demande de révision. b) Il s'agit donc uniquement d'examiner si c'est à juste titre que l'autorité précédente a considéré dans la décision sur réclamation du 27 septembre 2018 qu'il n'existait pas de motif de révision. aa) Conformément à l'art. 147 al. 1 let. a LIFD (art. 51 al. 1 let. a LHID; art. 203 al. 1 let. a LI), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts. Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision (TF 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5. 2 et la référence citée). La révision est exclue lorsque le requérant invoque 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. 147 al. 2 LIFD; art. 203 al. 2 LI). En d'autres termes, 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. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. 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\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées). bb) En l'espèce, comme l'ont constaté les autorités précédentes, les recourants ne font valoir aucun fait important ou moyen de preuve qu'ils n'auraient pas déjà pu faire valoir en temps utile dans la procédure ordinaire. D'abord, même s'ils allèguent le contraire, les recourants n'ont pas apporté la preuve qu'ils auraient fait parvenir leur déclaration d'impôt 2016 à l'autorité dans le délai imparti. Ensuite, le montant de leurs

revenus imposables leur était connu au moment de la procédure ordinaire si bien qu'ils auraient pu faire valoir cet argument en contestant en temps utile la décision de taxation d'office. Il en va de même du montant de leur fortune imposable. Les recourants auraient également pu invoquer dans le cadre de la procédure ordinaire qu'ils n'étaient pas domiciliés dans le Canton de Vaud pendant la période fiscale 2016. S'agissant de cet élément, on relèvera, s'agissant du domicile de A. \_\_\_\_\_, qu'il n'a en outre pas établi qu'il aurait annoncé son départ au contrôle des habitants, la simple autorisation du Conseil d'Etat d'élire domicile à l'étranger ne permettant pas d'établir l'existence d'un départ de Suisse. Quant au domicile de B. \_\_\_\_\_, les recourants se prévalent d'une attestation de départ délivrée par la Commune de \*\*\*\*\* le 3 février 2016 qui aurait pu être déjà produite dans le cadre de la procédure ordinaire. Les recourants n'ont en outre pas établi qu'ils auraient été également imposés en France pour la période fiscale 2016. Faute de double imposition en l'état, la question de savoir si une double imposition internationale pourrait constituer un motif de révision peut rester ouverte (cf. arrêt FI.2018.0216 du 9 mai 2019, consid. 2 tranchant la question par la négative pour la double imposition intercantonale). Il résulte de ce qui précède que les conditions d'une révision de la taxation d'office ne sont en l'espèce manifestement pas remplies. C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a rejeté la réclamation des recourants et confirmé la décision de l'office d'impôt rejetant leur demande de révision.

### **E. 3**

Les recourants contestent également la décision sur réclamation du 4 novembre 2020 qui a fait l'objet d'une publication dans la FAO du 10 novembre 2020. a) Avant de rendre cette décision, l'autorité intimée a imparti le 7 septembre 2020 un délai au 2 octobre 2020 aux recourants, qui sont domiciliés à l'étranger, pour élire un domicile en Suisse ou désigner un représentant à défaut de quoi la décision sur réclamation leur serait notifiée par la voie édictale. Les recourants n'ayant pas donné suite à cette demande, l'autorité intimée était fondée à notifier la décision attaquée par voie de publication dans la FAO conformément aux art. 116 al. 2 LIFD et 163 LI. Il s'ensuit que la notification de la décision sur réclamation du 4 novembre 2020 n'est entachée d'aucun vice de forme. Les recourants, qui ont eu connaissance de celle-ci le jour même, n'en ont de toute manière subi aucune conséquence. Le délai de recours a donc commencé à courir le 11 novembre 2020, lendemain de la publication dans la FAO, et est venu à échéance le 10 décembre 2020. L'acte de recours a été remis à la Poste française le 7 décembre 2020. Toutefois, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 144 II 401 consid. 3.1 ; ATF 125 V 65 consid. 1 et réf. citées), la remise à un bureau de poste étranger n'est pas assimilable à la remise à un bureau de poste suisse; pour que le délai soit sauvegardé dans ce cas, il faut donc que la Poste suisse prenne possession du pli contenant le mémoire avant l'expiration du délai (Jean-Maurice Frésard, n. 11 ad art. 48 LTF in Commentaire LTF). Or, selon le suivi du recommandé, le recours a été réceptionné par le service de la Poste suisse en charge du courrier international le 14 décembre 2020 soit après l'échéance du délai de recours. Les recourants, qui connaissaient la réglementation applicable en Suisse, ne sauraient se prévaloir du fait que les voies de droit ne comportaient pas cette information (leur situation diffère dès lors de celle à l'origine de l'ATF 144 II 401 précité). Le recours est dès lors tardif et partant irrecevable dans la mesure où il a pour objet la décision sur réclamation du 4 novembre 2020. b) Supposé recevable, le recours aurait de toute manière dû être rejeté dans la mesure où cette deuxième décision ne porte que sur les modalités de calcul de l'impôt qui ne sont pas contestées par les recourants dans leurs écritures.

#### **E. 4**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Il n'est pas perçu d'émolument ni alloué de dépens (art. 49, 50 et 55 LPA-VD). Les recourants n'ayant pas désigné un représentant en Suisse dans le délai imparti par le juge instructeur, ils sont réputés avoir élu domicile au greffe du Tribunal (art. 17 al. 2 LPA-VD applicable pour la procédure devant le Tribunal cantonal).

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