

# VD\_OMNI FI.2021.0045 vom 6. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0045](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0045)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0045 du 6 octobre 2021

IT: VD\_OMNI FI.2021.0045 del 6 ottobre 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Il appartient en principe au contribuable de délimiter l'étendue du mandat conféré à son représentant. La question de savoir si l'autorité intimée pouvait inférer l'existence d'un rapport de représentation entre les recourants et leur fiduciaire est laissée indécise, dès lors que l'irrégularité de la notification n'a pas porté préjudice aux recourants, dont le recours est rejeté sur le fond. Les recourants, bien qu'informés de la transmission de leur réclamation à l'ACI, n'ont pas expressément requis leur audition personnelle auprès de cette autorité, si bien qu'ils ne peuvent se plaindre d'une violation de leur droit à être entendu oralement (art. 188 LI). L'ACI a par ailleurs refusé à bon droit d'entrer en matière sur la demande de révision tardive des recourants. Il n'est pour le surplus pas nécessaire, par économie de procédure, de transmettre leur éventuelle demande de révision à l'autorité de taxation, l'ACI étant matériellement compétente pour se prononcer sur cette demande. Recours rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

## Erwägungen

### E. 1

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. A teneur de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]), qui dispose que le recours au Tribunal cantonal s'exerce dans les 30 jours dès la notification de la décision attaquée (art. 95 LPA-VD). Selon l'art. 96 al. 1 LPA-VD, sauf dispositions légales contraires, les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas pendant les fêtes, notamment du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclusivement (art. 96 al. 1 let. a LPA-VD). En matière d'IFD et selon la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en application de l'art. 140 LIFD, les délais de recours ne sont en revanche pas suspendus pendant les fêtes judiciaires devant les instances cantonales (arrêts TF 2C\_512/2016 du 13 juin 2016 consid. 5; 2C\_416/2013 du 15 novembre 2013; in RDAF 2014 II 40, consid. 2.2 et les réf. cit.; arrêt FI.2018.0016 du 26 novembre 2018 consid. 1b). b) En l'espèce, le délai de recours a été suspendu du 28 mars 2021 au 11 avril 2021 en ce qui concerne l'ICC si bien que le recours a été formé en temps utile. En revanche, s'agissant de l'IFD, le recours, déposé le 22 avril 2021, l'a été plus de 30 jours après la notification de la décision attaquée intervenue le 15 mars 2021 selon le suivi du recommandé adressé à C. \_\_\_\_\_. A cet égard, les recourants se plaignent d'un vice

dans la notification de la décision attaquée. En effet, ils soutiennent ne jamais avoir donné de procuration en lien avec la présente procédure à C.\_\_\_\_\_. aa) 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 1er 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, 3e 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). La protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2 ; TF 2C\_1021/2018 du 26 juillet 2019, consid. 4.2; 1C\_422/2018 du 4 novembre 2019, consid. 3.2; 1C\_311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2 et les arrêts cités). Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice (arrêt 1C\_311/2018 précité consid. 3.2). bb) En l'occurrence, la décision attaquée a été notifiée à la société qui a représenté les recourants vis-à-vis de l'autorité fiscale pour le dépôt des déclarations des périodes fiscales 2018 et 2019. Selon les explications de l'autorité intimée, celle-ci a contacté cette mandataire après le déménagement des recourants en France afin de pouvoir lui notifier au nom des recourants la décision sur réclamation relative à la période fiscale 2017, ce que cette dernière aurait accepté. Certes, les recourants n'avaient pas mentionné l'existence de ce mandat dans le cadre de leur déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2017 et ne lui ont pas formellement donné procuration pour agir en leur nom et pour leur compte dans le cadre de la procédure de réclamation. Ils n'ont pas non plus été formellement invités par l'autorité intimée à constituer un domicile de notification en Suisse compte tenu de leur domicile en France (art. 17 LPA-VD). Toutefois, les recourants ont en revanche désigné C.\_\_\_\_\_ pour les représenter dans le cadre de leurs taxations ultérieures, notamment pour les périodes fiscales 2018 et 2019. Or, il appartient en principe au contribuable de délimiter l'étendue du mandat conféré à son représentant (CDAP FI.2020.0069 du 17 mai 2021, consid. 2b et réf. citées). Il résulte également du dossier que la proposition de règlement du 28 janvier 2021 a été adressée à la mandataire des recourants sans réaction de la part des recourants qui devraient en principe se laisser opposer l'apparence d'un pouvoir de représentation sur le plan externe (ATF 146 III 37 consid. 7). Cela étant, la question de savoir si, dans ces circonstances, l'autorité intimée pouvait inférer l'existence d'un rapport de représentation entre C.\_\_\_\_\_ et les recourants dans le cadre de la procédure de réclamation, respectivement de révision, concernant la période fiscale 2017 peut en l'occurrence demeurer indécise. En effet, s'agissant de l'ICC, les recourants n'ont subi

aucune conséquence d'une éventuelle notification irrégulière puisque, bien que domiciliés en France, ils ont eu connaissance de la décision attaquée et ont pu déposer une réclamation en temps utile. S'agissant de l'IFD, même à supposer que le recours doive être considéré comme étant recevable en raison de la notification irrégulière de la décision attaquée, il devrait être rejeté sur le fond pour les motifs qui suivent. c) Dès lors que le recours satisfait au surplus aux autres conditions formelles de recevabilité, il y a lieu d'entrer en matière dans cette mesure.

## **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, 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.2020.0088 du 12 avril 2021 consid. 2, FI.2019.0001 du 12 février 2020 consid. 2 et les références). .

## **E. 3**

Il convient de délimiter l'objet du recours. a) L'objet du litige est défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid. 3.4.2). b) L'objet du litige est en l'occurrence délimité par la décision sur réclamation de l'ACI du 12 mars 2021, qui " rejette " la réclamation déposée en date du 20 octobre 2020 à l'encontre de la " décision de refus de révision de l'office [d'impôt] du 16 septembre 2020 " et confirme cette dernière. Le 16 septembre 2020, l'office d'impôt n'a toutefois pas rendu une décision mais formulé une proposition de règlement, à teneur de laquelle il informait les recourants de l'irrecevabilité pour tardiveté de leur réclamation sans se prononcer sur une éventuelle demande de révision. Autrement dit, la décision sur réclamation du 12 mars 2021, qui renvoie pour sa motivation à la proposition de règlement du 28 janvier 2021 – procédé discutable au regard des exigences de l'art. 42 al. 1 let. c LPA-VD – doit être interprétée comme un prononcé d'irrecevabilité par lequel l'ACI n'entre pas en matière sur la réclamation, respectivement sur l'éventuelle demande de révision des recourants. Le tribunal ne peut donc examiner dans le cadre de la présente procédure que la question de la recevabilité de la réclamation et celle de la demande de révision.

## **E. 4**

Il convient d'abord d'examiner si c'est à juste titre que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur la réclamation du recourant en raison de sa tardiveté. Invoquant implicitement une violation de leur droit d'être entendus, les recourants se plaignent de ne pas avoir été convoqués par l'autorité de taxation pour être entendus oralement. a) Le contribuable peut

former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation dans les 30 jours dès la notification de la décision attaquée par un acte écrit adressé à l'autorité de taxation (art. 132 al. 1 LIFD; art. 186 al. 1 LI). Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; 139 II 489 consid. 3.3; 137 IV 33 consid. 9.2 et les références). Il ne comprend en revanche pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6. 1 ; 134 I 140 consid. 5.3; 130 II 425 consid. 2. 1 ). L'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit toutefois qu'un " standard minimum ". La législation spéciale ou cantonale peut offrir une protection plus étendue (ATF 134 I 140 consid. 5.3; é.g. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2011, p. 313). En droit fédéral, la procédure de réclamation en matière de taxation, de rappel d'impôt (par le renvoi de l'art. 153 al. 3 LIFD) et de soustraction fiscale (par le renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD) est régie par les art. 132 à 135 LIFD. Il est prévu en particulier à l'art. 135 al. 1, 2<sup>ème</sup> phrase, LIFD que l'autorité de taxation ne peut modifier la taxation au désavantage du contribuable qu'après l'avoir " entendu ". Selon la jurisprudence, cette disposition ne donne toutefois pas un droit à être entendu " oralement " (arrêt TF 2C\_104/2013 du 27 septembre 2013 consid. 2.3 et 2.4 et les références citées). Il en va a fortiori de même lorsque l'autorité de taxation ne fait que confirmer la décision de taxation attaquée ou la modifie en faveur du contribuable. Pour le reste, les art. 132 à 135 LIFD n'obligent pas l'autorité de taxation à soumettre au contribuable des propositions de règlement avant de rendre sa décision sur réclamation. En droit cantonal, le déroulement de la procédure de réclamation est plus précisément décrit aux art. 187 et 188 LI, dont la teneur est la suivante: " Art. 187 – Examen par l'autorité de taxation 1 L'autorité de taxation entend le contribuable s'il le demande ou si elle le juge nécessaire. Elle détermine à nouveau les éléments imposables. 2 [...] 3 Lorsque l'autorité de taxation ne peut pas liquider le cas, elle transmet le dossier, avec son rapport, à l'Administration cantonale des impôts. Art. 188 – Examen par l'Administration cantonale des impôts 1 L'administration cantonale des impôts élucide les faits. Elle convoque le contribuable si elle le juge nécessaire ou s'il le demande. Elle arrête des propositions de règlement qu'elle soumet au contribuable. S'il les admet, la réclamation tombe. 2 Lorsque le contribuable repousse les propositions qui lui sont faites, l'Administration cantonale des impôts rend une décision motivée sur la réclamation. 3 L'administration cantonale des impôts peut rendre directement une décision sur réclamation sans arrêter des propositions de règlement au sens de l'alinéa premier, si la détermination des éléments imposables a été motivée au niveau des Offices d'impôt de district ou de l'Office d'impôt des personnes morales." Les dispositions qui précèdent offrent au contribuable davantage de droits que ce que la LIFD et l'art. 29 al. 2 Cst. prévoient. Elles lui confèrent en effet un véritable droit d'être entendu oralement dans la procédure de réclamation, à tout le moins par l'ACI (cf. le terme " convoquer " à l'art. 188 al. 1 LI, qui se distingue du terme " entendre " mentionné à l'art. 187 al. 1 LI s'agissant de la procédure devant l'autorité de taxation pouvant être interprété dans le sens d'une simple interpellation écrite; cf. CDAP FI.2020.0058 du 31 décembre 2020, consid. 3a; FI.2019.0124 du 23 juin 2020 consid. 5a ; FI.2017.0072 du 21 novembre 2019 consid. 7). Cette audition n'est toutefois pas automatique; il faut que le contribuable en fasse la demande (CDAP FI.2019.0124 du 23 juin 2020 consid. 5a ; FI.2017.0072 du 21 novembre 2019 consid. 7). b)

En l'occurrence, les recourants ne contestent pas avoir eu connaissance de la décision de taxation du 5 juillet 2019 si bien que leur réclamation du 6 mars 2020 est manifestement tardive et donc irrecevable. Les recourants ont certes demandé à l'autorité de taxation à pouvoir s'expliquer lors d'un entretien. Cela étant, il apparaît que les recourants ont formulé avant tout leur demande d'entretien dans le but d'obtenir un arrangement. L'entrevue sollicitée ne visait ainsi pas l'établissement des faits litigieux ou l'apport de moyens de preuve nouveaux. Il ressort en outre du dossier que les recourants ont eu un contact téléphonique avec la personne en charge de leur dossier auprès de l'office d'impôt. Quoiqu'il en soit, les recourants ne peuvent se prévaloir d'un droit à être entendus oralement par cet office. En outre, bien qu'informés de la transmission de leur dossier à l'ACI et du caractère manifestement tardif de leur réclamation, les recourants n'ont sollicité à aucun moment une entrevue auprès de cette autorité. Ils n'ont en particulier pas formulé une telle requête sur le vu de la proposition de règlement du 28 janvier 2021. Le grief de violation du droit être entendu doit donc être rejeté et la décision attaquée confirmée dans la mesure où elle déclare la réclamation des recourants irrecevable.

## **E. 5**

La décision attaquée refuse également d'entrer en matière sur la demande de révision des recourants. a) 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 fois entrée en force, une décision ou un prononcé 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). 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. 148 LIFD; art. 204 LI). La révision d'une décision ou d'un prononcé est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision ou ce prononcé (art. 149 al. 1 LIFD; art. 205 LI). b) La compétence pour statuer sur une éventuelle demande de révision appartenait à l'autorité de taxation et non à l'ACI. Cela étant, comme l'a déjà relevé la jurisprudence (CDAP FI.2017.0099 du 25 septembre 2018 consid. 3), il serait dans une telle situation contraire à l'économie de la procédure de renvoyer la cause à l'office d'impôt pour nouvelle décision, l'ACI étant matériellement compétente pour se prononcer sur la demande de révision des recourants. Les recourants exposent en substance qu'ils n'ont eu connaissance de la possibilité de déduire la dette hypothécaire en lien avec l'immeuble sis à \*\*\*\*\* faisant partie de leur fortune imposable qu'au moment de l'établissement de leur déclaration pour la période fiscale 2018. Comme le relève l'autorité intimée, les recourants ont déposé le 13 septembre 2019 déjà, par l'intermédiaire de leur mandataire, leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2018 qui incluait la déduction de la dette hypothécaire sur la fortune. Ils disent eux-même avoir eu connaissance de l'absence de déduction de leur dette hypothécaire dans leurs précédentes décisions de taxation " dans la dernière quinzaine du mois de novembre 2019 ". Or, les recourants n'ont saisi valablement l'autorité de taxation que le 6 mars 2020. Même si l'on retient la date la plus favorable – soit le 30 novembre 2019 – la demande de révision a donc été déposée plus de 90 jours après la découverte de l'éventuel motif de révision si bien qu'elle est tardive. Pour le surplus, contrairement à ce que paraissent soutenir les recourants, leur opposition au

commandement de payer formulée le 5 décembre 2019 ne saurait être assimilée à une demande de révision. Même en supposant que cette demande ait été formulée en temps utile, elle serait de toute manière irrecevable. En effet, les recourants ne soutiennent pas qu'ils n'auraient pas pu faire valoir la déduction de la dette hypothécaire au moment de la taxation de la période fiscale 2017 s'ils avaient fait preuve de la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger de leur part. Aucun élément au dossier ne permet en outre de penser que les recourants, s'ils s'étaient renseignés en temps utile, n'auraient pas pu faire valoir cette déduction. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur une éventuelle demande de révision. c) Pour le surplus, dans la mesure où les recourants s'en prennent au contenu de la décision de taxation du 5 juillet 2019, leurs conclusions excèdent l'objet du litige (art. 79 LPA-VD) et sont donc irrecevables. Il n'y a donc pas lieu d'entrer en matière sur leurs griefs ni sur leur demande visant à obtenir un arrangement de la part des autorités fiscales.

## **E. 6**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Au vu des circonstances, on renoncera à percevoir un émolument (art. 50 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.