

# VD\_OMNI FI.2021.0093 vom 1. September 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-09-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0093](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0093)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0093 du 1 septembre 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0093 del 1 settembre 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI déclarant irrecevable la réclamation. La décision de taxation a été valablement notifiée, même si elle figurait dans le même pli que celle relative à une autre période fiscale. L'erreur de la mandataire des recourants, qui a omis de prendre connaissance de l'intégralité du pli, ne constitue pas un motif de restitution du délai de réclamation. Recours rejeté.

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

### E. 2

Il y a lieu d'abord de déterminer l'objet du litige. 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) En l'occurrence, la décision attaquée déclare irrecevable pour tardiveté la réclamation déposée par les recourants contre la décision de taxation du 2 février 2015. Devant la cour de céans, ne sont donc recevables que les griefs en lien avec les motifs pour lesquels l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur la réclamation des recourants, respectivement les éventuels moyens formels soulevés par ces derniers. S'il s'avérait que c'est à tort que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière, il conviendrait de lui renvoyer l'affaire pour qu'elle examine la réclamation sur le fond.

### E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une

pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque 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, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

#### **E. 4**

Les recourants, en soutenant que la décision sur réclamation ne respecte pas les garanties de procédure des contribuables, semblent implicitement invoquer une violation de leur droit d'accès au juge (cf. art. 29a Cst.). Ce droit ne s'oppose toutefois pas à ce qu'une voie de droit soit assortie des conditions de recevabilité usuelles (cf. ATF 137 II 409 consid. 4.2 p. 4.2; 136 I 323 consid. 4.3 p. 328 s.; 132 I 134 consid. 2.1 p. 137; arrêt TF 2C\_685/2015 du 24 février 2017 consid. 6.5.1 et les références citées). Par conséquent, avant de déterminer si les droits procéduraux invoqués par les recourants ont été violés, il convient au préalable de se demander si la décision de taxation concernant la période fiscale litigieuse a valablement été notifiée aux recourants, de sorte que le délai de réclamation était expiré.

#### **E. 5**

Les recourants soutiennent que la décision du 2 février 2015 relative à la période fiscale 2013 n'a pas été valablement notifiée, dans la mesure où elle n'a pas été adressée dans un pli distinct de celui contenant la décision de taxation relative à la période fiscale 2012. a) La LIFD comme la LHID ne prescrivent aucune forme particulière pour la notification des décisions de taxation (cf. Isabelle Althaus-Houriet, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [édit.], 2e éd. 2017, n° 18 ad art. 131 LIFD ; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3e éd., 2017, no 24 ad art. 41 LHID ). En pratique, la notification de la décision de taxation se fait généralement sous pli simple. Le fardeau de la preuve de la notification de l'acte et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 136 V 295 consid. 5.9 p. 309, avec les nombreuses références). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification d'un acte 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 129 I 8 consid. 2.2 p. 10; ATF 124 V 400 consid. 2a p. 402; arrêt 6B\_869/2014 du 18 septembre 2015 consid. 1.2). La preuve de la notification peut toutefois résulter d'autres indices que des indications postales

ou de l'ensemble des circonstances, par exemple d'un échange de correspondance ultérieur ou du comportement du destinataire (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 p. 128; ATF 105 III 43 consid. 2a p. 46). b) Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 132 al. 1 LIFD; art. 185 et 186 al. 1 LI). 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; 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). Selon la jurisprudence, la notification d'une décision est réputée effectuée le jour où l'envoi entre dans la sphère d'influence de son destinataire (cf. ATF 137 III 208 consid. 3.1.2 et les références). Passé le délai de 30 jours, l'art. 133 al. 3 LIFD prévoit qu'une réclamation n'est recevable 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. En droit vaudois, il résulte de l'art. 22 LPA-VD (applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI) que le 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 (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). c) En l'occurrence, les recourants ne contestent pas que la décision du 2 février 2015 leur soit effectivement parvenue, de même qu'à leur mandataire. Le seul fait que cette décision ait été notifiée dans le même pli qu'une décision de taxation relative à une autre période fiscale ne permet pas de retenir que la notification serait viciée, aucune disposition de droit fédéral ou de droit cantonal n'exigeant une notification individuelle de la décision. On ne saurait par ailleurs y voir une violation de l'égalité de traitement des recourants à l'égard de contribuables qui reçoivent leurs décisions de taxation par pli séparé. Il ne saurait non plus être question de violation des règles de la bonne foi. Dans ces circonstances, les recourants devaient former une réclamation dans le délai de 30 jours suivant la réception de la décision litigieuse, soit au début du mois de février 2015. La réclamation du 21 avril 2015 était dès lors manifestement tardive. On ne saurait en outre retenir, comme le soutiennent les recourants, que l'autorité intimée devait inférer de la réclamation déposée contre la décision de taxation relative à la période fiscale 2012, que cet acte était également dirigé contre la décision de taxation portant sur la période fiscale 2013. Certes, les problématiques posées étaient identiques. L'objet de la réclamation du 4 février 2015 ne laisse toutefois planer aucun doute sur les intentions des recourants, en mentionnant expressément sous la rubrique "concerne" que la réclamation concerne exclusivement l'année 2012. Dans le courrier du 21 avril 2015, considéré par l'autorité intimée comme une réclamation dirigée contre la taxation 2013, la mandataire des recourants reconnaît d'ailleurs expressément que la réclamation du 4 février 2015 était dirigée contre la seule période fiscale 2012. C'est partant à juste titre que l'autorité intimée a considéré que la réclamation des recourants, en tant qu'elle portait sur la taxation 2013, était tardive.

## **E. 6**

Il convient encore de s'interroger au sujet de l'existence d'un éventuel motif de restitution du délai de réclamation. a) 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<sup>ère</sup> phrase). Selon la jurisprudence, la restitution du délai ne peut être accordée que si le contribuable et son éventuel représentant ont été empêchés d'agir dans le délai, sans faute de leur part (arrêts TF 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2; 2C\_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2). Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, mais également l'impossibilité subjective, l'empêchement ne devant toutefois pas avoir été prévisible et devant être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un justiciable avisé (Casanova/Dubey, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2<sup>e</sup> éd. 2017, n. 15 ad art. 133 LIFD ; Zweifel/Hunziker, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3<sup>e</sup> éd. 2017, n. 19 ad art. 133 LIFD ; Peter Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2015, n. 21 ad art. 133 LIFD ; cf. également Stefan Vogel, in *Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Auer/Müller/Schindler [éd.], 2<sup>e</sup> éd. 2019, n. 7 ad art. 24 PA ; arrêt TF 2C\_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 4.1, non publié in ATF 145 II 201). En outre, pour obtenir la restitution du délai, le recourant doit non seulement avoir été empêché d'agir lui-même dans le délai mais également, de désigner un mandataire à cette fin (cf. arrêts TF 2C\_191/2020 du 25 mai 2020 consid. 4.1/4.2; 2C\_299/2020 du 23 avril 2020 consid. 3.2). b) Les motifs invoqués par les recourants ne constituent manifestement pas des empêchements non fautifs de nature à fonder un motif de restitution de délai. Il n'est en effet pas contesté que c'est en raison de l'erreur de la mandataire des recourants, qui a omis de prendre connaissance de l'intégralité du pli du 2 février 2015, que la réclamation n'a pas été déposée à temps en ce qui concerne la période fiscale 2013. Or, les actes et omissions d'un avocat (ou comme en l'occurrence de la fiduciaire chargée d'établir les déclarations d'impôts et de déposer les réclamations des recourants) sont imputables à son client (ATF 143 I 284 consid. 1.3 p. 288 et les arrêts cités). Les conditions permettant aux recourants de prétendre à la restitution du délai légal de réclamation n'étaient par conséquent pas réalisées.

## **E. 7**

Il suit de ce qui précède que l'autorité intimée a considéré à juste titre que la réclamation des recourants était tardive et l'a dès lors déclarée irrecevable. Un administré ne peut se prévaloir de garanties de procédures que pour autant que ses actes respectent les conditions de recevabilité habituelles et, en particulier, les délais impartis. Tel n'est pas le cas en l'occurrence, de sorte que le grief de violation des garanties de procédure doit être rejeté également.

## **E. 8**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 500 fr. est mis à la charge des

recourants, qui succombent, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1 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 pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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