

VD_OMNI FI.2021.0131 vom 10. Juni 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-06-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0131

FR: VD_OMNI FI.2021.0131 du 10 juin 2022

IT: VD_OMNI FI.2021.0131 del 10 giugno 2022

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation des décisions de taxation d'office rendues par l'ACI à l'égard d'un contribuable qui n'a pas déposé, dans le délai de réclamation, les pièces permettant d'établir son revenu et sa fortune imposables. Le recourant n'est ainsi pas parvenu à établir la preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office. Les conditions pour obtenir une restitution du délai de réclamation ne sont en outre pas réunies, en l'absence d'empêchements non fautifs. Les amendes d'ordres infligées au recourant doivent être également confirmées, compte tenu des nombreuses récidives du recourant. Recours rejeté.

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.

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; arrêt FI.2019.0182 du 23 juillet 2020 consid. 2, FI.2019.0001 du 12 février 2020 consid. 2 et les références).

E. 3

Le recourant soutient que l'autorité intimée a refusé à tort d'entrer en matière sur ses réclamations dirigées contre des décisions de taxation d'office. a) Aux termes de l'art. 132 al. 3 LIFD, 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. La teneur des art. 48 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) respectivement 186 al. 2 LI est identique (sous la seule réserve que la 2^e phrase de l'art. 186 al. 2 LI ne reprend pas l'indication " le cas échéant "); ces dispositions posent ainsi les mêmes exigences pour une réclamation contre une taxation d'office que le droit fédéral (cf. arrêt TF 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 consid. 6.2). b) Selon la jurisprudence, le contribuable qui forme une réclamation contre une taxation d'office doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'alors et communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit bien plutôt exposer en quoi celle-ci ne correspond pas à la situation réelle et mentionner les moyens de preuve y relatifs; ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Il s'agit là d'une exigence formelle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (cf. ATF 131 II 548 consid. 2.3, 123 II 552 consid. 4c; arrêt TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.1 et les références). Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve y relatifs (TF 2C_334/2018 du 29 novembre 2018 consid. 6.1 in fine et les références). La recevabilité de la réclamation, respectivement l'examen de la taxation d'office sont ainsi subordonnés à la démonstration - qui incombe au contribuable - de son caractère manifestement inexact (cf. arrêt TF 2C_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2); la preuve de l'inexactitude manifeste doit être apportée dans le délai de réclamation (arrêt TF 2C_509/2019 du 3 octobre 2019 consid. 4.5, 2C_890/2018 du 18 septembre 2019 consid. 4.2 in fine et les références). Lorsque l'autorité qui doit statuer sur la réclamation n'est pas entrée en matière pour des raisons formelles, faute de motivation suffisante, l'autorité de recours doit uniquement examiner si c'est à bon droit que celle-ci a prononcé une décision d'irrecevabilité. Si tel est le cas, l'autorité de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation (cf. ATF 131 II 548 consid. 2.3 in fine ; arrêt TF 2C_544/2018 précité, consid. 4.1.2 et les références). c) En l'espèce, ni la réclamation du 9 décembre 2019 (période fiscale 2019), ni celle du 26 mai 2021 (période fiscale 2018) ne satisfaisaient aux exigences accrues de motivation de l'art. 132 al. 3 LIFD, respectivement de l'art. 186 al. 2 LI. Le recourant n'a en particulier pas joint à ces actes les déclarations d'impôt y relatives. Le revenu imposable du recourant ne pouvait en outre se déduire de ses écritures ou d'autres pièces produites. S'agissant de la réclamation dirigée contre la taxation 2018, le recourant s'est en effet limité à relever que le calcul de son revenu imposable était manifestement erroné, sans joindre sa comptabilité, ni de certificat de salaire. Le dépôt par le recourant de sa déclaration d'impôt relative à la période 2018 le 10 décembre 2019, soit postérieurement au délai pour former réclamation contre la décision de taxation d'office, n'y change rien, dès lors que les conditions de recevabilité de la réclamation doivent être remplies à l'échéance du délai de réclamation. En ce qui concerne la réclamation dirigée contre la taxation 2019, le recourant s'est à nouveau limité à relever le caractère manifestement erroné du calcul du revenu imposable. Il a précisé également que le revenu de son activité indépendante s'établissait à 78'061 fr. pour l'année 2019, sans toutefois être en mesure de joindre à son écriture les comptes y relatifs. Cette seule précision ne suffisait en outre manifestement pas pour déterminer l'étendue du revenu imposable du recourant, qui exerce une activité lucrative dépendante parallèlement à son

activité indépendante d'avocat. Le recourant a par ailleurs revendiqué, à l'appui de ses réclamations relatives aux périodes fiscales 2018 et 2019, l'attribution de l'intégralité du quotient pour enfant de 0,5%, sans pour autant établir les circonstances permettant de répartir le quotient de 0,5 pour enfant au sens des art. 43 al. 2 let. d LI et de l'art. 5 du règlement du 6 avril 2011 sur l'imposition de la famille (RIFam; BLV 642.11.3). A nouveau, c'est à juste titre que l'autorité intimée a dès lors considéré, sur ce point également, que les réclamations du recourant ne satisfaisaient pas aux exigences accrues de motivation. Contrairement à ce que soutient le recourant, il n'appartenait pas à l'autorité intimée d'impartir au recourant un bref délai pour compléter ses écritures et produire les pièces requises à l'établissement correct de la taxation du recourant. Il s'ensuit qu'en déclarant irrecevable les réclamations du recourant, l'ACI s'est conformée au droit et à la jurisprudence rendue en matière de voies de droit dirigées contre les taxations d'office. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'examiner les griefs de nature matérielle soulevés par le recourant, qui se plaint notamment du fait que l'imposition serait confiscatoire.

E. 3.2

et 3.3 p. 135s.). Dans le cadre de l'application des art. 55 LHID et 174 LIFD, respectivement de l'art. 241 LI, il s'agit d'établir l'importance que peut avoir l'obligation violée pour une taxation conforme au droit, l'importance présumée du montant des éléments imposables constituant un facteur à prendre en considération dans ce cadre (143 IV 130 consid. 3.3 p. 135ss) . b) A titre liminaire, on peut s'interroger sur la recevabilité du grief soulevé par le recourant à l'appui de sa réplique et qui tend à étendre l'objet du recours postérieurement au dépôt de l'acte de recours. Cette question peut toutefois demeurer indécise, compte tenu de ce qui suit. Le recourant ne conteste en effet pas que les amendes soient justifiées sur le principe. Reste ainsi à déterminer si leur quotité, soit 480 fr. pour l'ICC et 240 fr. pour l'IFD (période fiscale 2018), respectivement 960 fr. en ce qui concerne l'ICC et 480 fr. pour l'IFD (période fiscale 2019), est appropriée au regard de la culpabilité du recourant. En l'occurrence, le fait que le recourant ait manqué à ses obligations fiscales à sept reprises constitue incontestablement un facteur aggravant de sa culpabilité. Le recourant, du fait de sa formation d'avocat, ne pouvait au surplus ignorer son devoir de collaborer avec l'autorité fiscale, dont il avait de surcroît une parfaite connaissance depuis l'arrêt FI.2019.0077 du 5 décembre 2019, à tout le moins en ce qui concerne la décision de taxation d'office relative à la période fiscale 2019. Sous l'angle de sa situation personnelle, le recourant soutient certes qu'il se trouvait en situation d'épuisement professionnel. A supposer que cette circonstance doive bénéficier au recourant, elle ne conduirait pas pour autant à une réduction de l'amende prononcée, qui ne dépasse pas encore la limite de 1'000 fr., sanctionnant les cas sans gravité ou en l'absence de récidive. Compte tenu du peu d'effet qu'ont eu les précédentes sanctions prononcées contre le recourant, on doit admettre que la quotité des amendes litigieuses, prononcées en lien avec les périodes fiscales 2018 et 2019, constitue un minimum pour le contraindre à suivre désormais les injonctions qui lui sont faites. Sous cet angle, la décision attaquée ne peut ainsi qu'être confirmée.

E. 4

S'agissant de la période fiscale 2019, le recourant semble implicitement soutenir que les conditions pour obtenir une restitution de délai sont réalisées. Le recourant soutient en effet qu'il était en situation de "burn out" en fin d'année 2020, ce qui l'avait empêché de satisfaire à ses obligations procédurales dans les temps. Il a produit à l'appui de son recours l'attestation d'un thérapeute, qui confirme avoir effectué un suivi thérapeutique en rapport à

un épuisement professionnel du recourant dès le mois de janvier 2021, à raison de 18 consultations durant cette année. 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^{ère} 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 homme d'affaire avisé (Casanova/Dubey, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, n. 15 ad art. 133 LIFD; Zweifel/Hunziker, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3^e 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^e 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). 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 TF 9C_209/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1). Une dépression sévère peut constituer un empêchement non fautif si elle a privé l'administré de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de ses affaires et qu'il s'est ainsi trouvé dans l'incapacité de s'opposer aux décisions litigieuses en temps opportun ou encore de mandater un tiers pour ce faire (arrêts 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). Il a cependant été jugé qu'une incapacité de travail, même de 100%, ne signifiait pas encore que la personne était privée de la capacité de gérer ses affaires administratives (arrêts FI.2020.0047 du 17 juin 2020; PS.2017.0007 du 1^{er} février 2017, confirmé par arrêt 8C_169/2017 du 17 mars 2017). La CDAP et le Tribunal administratif ont également refusé de considérer comme non fautif l'empêchement de contribuables qui, sous la pression des circonstances, se sont complètement 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). b) Les motifs invoqués par le

recourant ne constituent manifestement pas des empêchements non fautifs de nature à fonder un motif de restitution de délai. L'attestation du thérapeute du recourant n'établit pas l'impossibilité, pour le recourant, de gérer ses affaires, ni la privation de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de celles-ci. Le recourant reconnaît d'ailleurs lui-même qu'il a poursuivi son activité professionnelle durant cette période. Il aurait ainsi pu sans difficulté mandater un tiers pour établir sa comptabilité et sa déclaration, s'il n'était pas lui-même en mesure de le faire. Les conditions permettant au recourant de prétendre à la restitution du délai légal de réclamation n'étaient par conséquent pas réalisées.

E. 5

Le recourant, après avoir explicitement exclu de contester les amendes dans ses recours, indique dans la réplique que les circonstances, en particulier sa situation de santé, pourraient impliquer une réduction de leur quotité. a) Les art. 55 LHID et 241 LI, tout comme l'art. 174 LIFD, punissent la violation des obligations de procédure d'une amende de 1'000 fr. au plus, respectivement de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive, lorsque, malgré sommation, le contribuable enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe. L'art. 174 al. 1 let. a LIFD mentionne à titre exemplatif le cas du contribuable qui ne dépose pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner. Le bien juridiquement protégé par ces articles est la bonne exécution de la taxation qui est mise en danger par le comportement récalcitrant du contribuable; en outre, ce comportement provoque, indirectement, la mise en danger à tout le moins abstraite de la créance fiscale de la communauté publique (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. et les références citées). La sanction n'a pas pour seule fonction de punir le contribuable, elle vise aussi à le contraindre à suivre les injonctions qui lui sont faites lorsqu'il n'obéit pas à une obligation qui lui est prescrite (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. et les références citées; 121 II 257 consid. 5b p. 271). La sanction doit permettre à l'autorité de taxation d'établir de façon exacte et complète les éléments imposables, afin d'établir les impôts dus; si le contribuable manque à son devoir, le risque existe en effet de voir ces éléments être sous-estimés et, par conséquent, la charge fiscale diminuée de façon indue (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s.). Les amendes d'ordre infligées pour violation des obligations de procédure sont qualifiées de sanctions pénales, ainsi que de mesures de contrainte. Ainsi, l'amende doit être arrêtée dans chaque cas selon la culpabilité du contribuable. Une appréciation adéquate du cas doit être opérée: il s'agit de prendre en considération tous les aspects particuliers, à savoir la gravité de la faute, ainsi que la situation personnelle du contribuable, notamment sa situation financière et les effets de la peine sur sa situation. L'amende doit représenter une sanction efficace, et non pas seulement une mesure "bagatelle" (ATF 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135). Dès lors que ces amendes sont qualifiées de sanctions pénales, la peine est fixée selon les principes généraux du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0), dont l'art. 47 CP (ATF 143 IV 130 consid.

E. 6

Il résulte des considérants qui précèdent que les recours doivent être rejetés et les décisions sur réclamation attaquées confirmées. Un émolument de 1'000 fr. est mis à la charge du recourant, qui succombe (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.