

VD_OMNI FI.2022.0161 vom 26. September 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-09-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0161

FR: VD_OMNI FI.2022.0161 du 26 septembre 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0161 del 26 settembre 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recourante admet elle-même que sa réclamation, formée hors délai, est tardive. Elle explique avoir égaré la décision de taxation en raison de sa réorganisation due à la pandémie de Covid-19; lorsqu'elle l'a retrouvée, le délai légal de trente jours pour former une réclamation était échu; le moyen invoqué ne constitue pas un empêchement objectif d'agir en temps utile et ne permet donc pas de lui accorder une restitution du délai. Recours rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

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

E. 2

Aux termes de l'art. 79 al. 2, 1^{ère} phrase, LPA-VD, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre fixé par la décision attaquée. In casu, la décision attaquée a uniquement trait à la recevabilité de la réclamation. Comme on le verra plus loin, l'autorité de recours doit, dans une situation de ce genre, se limiter à dire si c'est à bon droit ou non que l'autorité précédente a estimé que la réclamation était tardive; elle n'a pas à examiner les arguments que le contribuable peut soulever au fond (consid. 4d, infra). Les conclusions que la recourante a prises dans ses dernières déterminations sont dès lors irrecevables.

E. 3

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511; arrêts TF 2C_759/2020 du 21 septembre 2021 consid. 1.1; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1).

E. 4

a) La réclamation contre une décision de taxation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 132 al. 1 LIFD; 48 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] et 186 al. 1 LI). Les délais fixés dans la loi ne peuvent être prolongés (cf. art. 119 al. 1 LIFD; 21 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). Ceux impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux ou suffisants et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais (cf. art. 119 al. 2 LIFD; 21 al. 2 LPA-VD). 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). Pour ce qui est de l'ICC, le droit vaudois contient des dispositions au contenu identique. Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (art. 19 al. 1 LPA-VD). Lorsqu'un délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié, son échéance est reportée au jour ouvrable suivant (al. 2). Le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, au plus tard le dernier jour du délai (art. 20 al. 1 LPA-VD). La preuve du respect du délai de réclamation incombe au contribuable (cf. arrêt TF 2C_99/2015 du 2 juin 2015 consid. 4.7 et les références). b) L'art. 116 al. 1 LIFD prescrit que les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. L'art. 44 LPA-VD, auquel renvoie l'art. 163 LI, dispose à cet égard que les décisions sont en principe notifiées à leurs destinataires sous pli recommandé ou par acte judiciaire (al. 1). Si les circonstances l'exigent, notamment lors de décisions rendues en grand nombre, l'autorité peut notifier ses décisions sous pli simple ou sous une autre forme. La notification doit dans tous les cas intervenir par écrit (al. 2). La notification d'une décision suppose que cette dernière ait été communiquée effectivement à son destinataire. S'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où l'envoi entre dans la sphère d'influence ou de "puissance" de son destinataire (ATF 137 III 208 consid. 3.1.2; théorie de la réception, v. ég. ATF 143 III 15 consid. 4.1 p. 18); il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (arrêts TF 2C_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1; 2C_855/2018 du 24 octobre 2018 consid. 3.2; 1B_214/2010 du 13 juillet 2010; 2A.54/2000 du 23 juin 2000; ATF 118 II 42, cons. 3b p. 44). A partir de ce moment, il appartient aux intéressés de s'organiser pour qu'il y soit donné suite (arrêt TF 2C_911/2010 du 7 avril 2011 consid. 3). Le fardeau de la preuve de la notification d'un acte, respectivement de la date à laquelle celle-ci a été effectuée, incombe en principe à l'autorité ou à la personne qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 p. 128; 136 V 295 consid. 5.9 p. 309; 129 I 8 consid. 2.2 p. 10; 124 V 400 consid. 2a p. 402; 122 I 97 consid. 3b p. 100; arrêts 1C_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1; 4A_236/2009 du 3 septembre 2009 consid. 2.1). L'apport de la preuve n'est en revanche plus nécessaire lorsque le contribuable admet lui-même avoir agi tardivement (arrêt CDAP FI.2020.0010 du 8 septembre 2020) ou lorsqu'il résulte de ses propres explications qu'il a agi tardivement (v. arrêts FI.2023.0009 du 26 juin 2023; FI.2021.0052 du 18 octobre 2021; FI.2018.0006 du 14 janvier 2019). c) Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, n.3 ad art. 119 LIFD; Xavier Oberson, Le

contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.], 4 e éd., Berne 2021 p. 747). Cela signifie que leur non-respect entraîne la perte du droit, contrairement aux délais d'ordre dont l'inobservation n'entraîne pas une telle sanction, mais peut avoir des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir sur ce point, outre les auteurs précités, Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3 e éd., Berne 2011, n° 2.2.6.7). L'inobservation des délais légaux ne peut, quant à elle, être corrigée que par la voie de la restitution (v. Jean-Maurice Frésard, in: Commentaire de la loi sur le Tribunal fédéral, Aubry Girardin et al. [édit.], 3 e éd., Berne 2022, ad art. 47 LTF n°5, p. 505). d) Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, le Tribunal cantonal – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (cf. art. 89 al. 1 et 2 LPA-VD) – doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, il doit uniquement examiner si l'autorité a admis à bon droit que la réclamation était tardive. Si tel est le cas, il doit rejeter le recours déposé devant lui, sans examiner lui-même le détail de la taxation (ATF 131 II 548 consid. 2.3 p. 551; arrêt TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.2 et les références). Dès lors, lorsque, comme en l'espèce, l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable pour tardiveté, le recours ne porte que sur ce point, à l'exclusion des arguments que le contribuable pourrait soulever au fond (cf. arrêts FI.2005.0202 du 26 septembre 2006; FI.2004.0105 du 10 janvier 2006; FI.2003.0127 du 29 avril 2004; FI.2003.0099 du 3 décembre 2003; v. ég. arrêts FI.2021.0052 du 18 octobre 2021; FI.2014.0050 du 23 octobre 2015). Ainsi, lorsque l'irrecevabilité de la réclamation doit être confirmée, il n'y a en règle générale pas lieu d'entrer en matière sur les critiques du contribuable concernant la taxation elle-même (arrêt TF 2C_463/2009 du 21 décembre 2009, consid. 4.3). e) En la présente espèce, la notification de la décision du 17 avril 2020 est intervenue par pli simple, comme le permet l'art. 44 al. 2 LPA-VD, et non par pli recommandé. Cependant, la recourante a elle-même admis, tant dans sa réclamation que dans son recours, qu'elle avait contesté cette décision, bien que le délai de trente jours des art. 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI fût dépassé. Sur ce point, la recourant ne pourrait pas invoquer l'ordonnance fédérale du 20 mars 2020 sur la suspension des délais dans les procédures civiles et administratives pour assurer le maintien de la justice en lien avec le coronavirus (COVID-19; RO 2020 849), qui suspendait les délais légaux en procédure administrative du 21 mars au 19 avril 2020, dans la mesure où, en droit cantonal, le champ d'application de l'art. 96 al. 1 let. a LPA-VD, aux termes duquel les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclusivement, est limité à la procédure de recours devant le Tribunal cantonal. Au vu de ce qui précède, il n'y a aucun doute sur le fait que cette réclamation, formée hors délai, est tardive, de sorte que l'autorité intimée ne pouvait pas légalement entrer en matière sur les griefs invoqués par la recourante à l'encontre de la décision de taxation, sous réserve d'un motif de restitution de ce délai. Il importe peu à cet égard que l'erreur commise par la recourante dans le calcul de la surface de son appartement pour la détermination de la valeur locative puisse aisément être décelée par l'autorité de taxation.

E. 5

a) On rappelle à cet égard qu'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, 1ère phrase). La restitution d'un délai pour empêchement non fautif est exceptionnelle; il s'agit toutefois d'un principe général du droit (Moor/Poltier, op. cit., n°2.2.6.7) découlant du principe de proportionnalité et de l'interdiction du formalisme excessif (art. 5 al. 2 et 29 al. 1 Cst.; arrêt TF 2C_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 4.1 et les références, non publié in ATF 145 II 201). Elle suppose que le recourant n'a pas respecté le délai imparti en raison d'un empêchement imprévisible dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt CDAP EF.2015.0002 du 23 juin 2015). Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable (arrêts TF 2C_734/2012 du 25 mars 2013 consid. 3.3; 2C_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1, non publié sur ce point in: ATF 136 II 241; 8C_50/2007 du 4 septembre 2007 consid. 5.1). L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et 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 (arrêts TF 2C_183/2022 du 31 mai 2022 consid. 3.2; 2C_191/2020 du 25 mai 2020 consid. 4.1). Dans une situation de ce genre où il s'agit, pour une partie empêchée d'agir dans le délai échu, d'en obtenir la restitution, celle-ci doit établir l'absence de toute faute de sa part; est non fautive toute circonstance qui aurait empêché un plaideur consciencieux d'agir dans le délai fixé (v. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romwand, op. cit., n° 13s. ad art. 133 LIFD; Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Vol. I, Berne 1990, ad art. 35 OJ, n°2.3, p. 240; Kathrin Amstutz/Peter Arnold, in: Basel Kommentar, Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [édit.], 3e éd., Bâle 2018, n°5s. ad art. 50 LTF; Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3e éd., Alain Griffel [éd.], Zurich 2015, n°45s. ad art. 12; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 62; références citées). 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; TF 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). Le Tribunal de céans a jugé qu'une dépression sévère pouvait constituer un empêchement non fautif si elle avait privé l'administré de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de ses affaires et qu'il s'était ainsi trouvé dans l'incapacité de s'opposer aux décisions litigieuses en temps opportun ou encore de mandater un tiers pour ce faire (CDAP 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 (CDAP arrêts FI.2020.0047 du 17 juin 2020; PS.2017.0007 du 1er février

2017, confirmé par arrêt 8C_169/2017 du 17 mars 2017). La CDAP et le Tribunal administratif ont cependant 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). L'absence temporaire du domicile peut également constituer un tel empêchement à la condition que le recourant ait agi avec diligence pour que les actes de procédure nécessaires soient accomplis en temps utile, au besoin par un tiers (cf. ATF 119 II 86 consid. 2 p. 87; arrêts TF 2C_63/2019 du 15 juillet 2019 consid. 6.1; 2C_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.2; 2C_451/2016 du 8 juillet 2016, in: RF 2016 811 consid. 2.2.2 ; v. ég. CDAP arrêt FI.2020.0047 du 17 juin 2020). La restitution de délai suppose que la partie et son mandataire aient été empêchés d'agir sans faute dans le délai fixé. Ainsi, le contribuable ne peut se fonder utilement sur son manque d'organisation ou son inexpérience en matière fiscale (arrêt FI.2021.0052 du 18 octobre 2021 consid. 4b). De même, la restitution n'entre pas en ligne de compte lorsque la partie ou son mandataire a renoncé à agir, que ce soit à la suite d'un choix délibéré, d'une erreur ou du conseil – peut-être erroné – d'un tiers (arrêts TF 6B_311/2015 du 30 juin 2015 consid. 2.1; 6B_968/2014 du 24 décembre 2014 consid. 1.3; 1B_250/2012 du 31 juillet 2012 consid. 2.3). En particulier, la négligence ou l'inattention d'un recourant concernant le dépôt d'une opposition (arrêt TF 6B_538/2014 du 8 janvier 2015 consid. 2.3 et 2.4), ainsi qu'une simple erreur dans la computation des délais (arrêt TF 5F_11/2008 du 19 novembre 2011 consid. 4.1) ne constituent pas des empêchements non fautifs d'agir. En effet, l'application stricte des règles sur les délais de recours se justifie dans l'intérêt d'un bon fonctionnement de la justice et de la sécurité du droit (ATF 104 Ia 4 consid. 3 p. 5; arrêts TF 6B_538/2014 du 8 janvier 2015 consid. 2.5; 6B_1170/2013 du 8 septembre 2014 consid. 4). b) En l'espèce, il ressort de ses explications que la recourante, qui vit seule avec sa fille, a dû se réorganiser sur le plan administratif en raison de la survenance de la pandémie durant le printemps 2020. Ainsi, elle s'est retrouvée du jour au lendemain à travailler depuis chez elle et par surcroît, à devoir s'occuper de l'instruction de sa fille, qui ne pouvait plus aller en classe. Toujours selon ses explications, il en résulte que, pendant cette période, la recourante a égaré la décision de taxation du 17 avril 2020 dans un «amas de paperasse». Lorsqu'elle a mis la main sur cette décision, le délai légal de trente jours pour former une réclamation était dépassé. Cela expliquerait que la réclamation contre cette décision ait été formée le 30 juin 2020 seulement. Les explications de la recourante ne peuvent être retenues; elles ne sont constitutives ni d'une impossibilité objective, ni d'une impossibilité subjective de respecter le délai de réclamation. Aucune cause extérieure et imprévue n'a empêché la recourante d'exercer son droit de former une réclamation dans le délai légal. La situation décrite par la recourante est loin d'être exceptionnelle; toute la population suisse a été exposée à la pandémie de Covid-19 et a été contrainte de prendre des dispositions particulières à compter du 16 mars 2020, y compris sur le plan administratif. Il appartenait à la recourante de faire preuve de diligence lorsque la décision de taxation du 17 avril 2020 lui a été notifiée. Du reste, lorsque cette décision de taxation lui a été notifiée, cela faisait un mois que les mesures ordonnées par les autorités fédérales et cantonales avaient été mises en place. La recourante disposait ainsi du temps nécessaire pour s'organiser et faire en sorte de ne pas être débordée dans son organisation administrative. En outre, à supposer qu'elle

ait été débordée, rien ne faisait obstacle à ce que la recourante désigne un mandataire pour la représenter et former une réclamation en temps utile à sa place. Le moyen invoqué par la recourante ne permet donc pas de lui accorder une restitution du délai légal de réclamation.

E. 6

Il découle de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande que la recourante en supporte les frais (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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