

VD_OMNI FI.2023.0096 vom 21. September 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-09-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0096

FR: VD_OMNI FI.2023.0096 du 21 septembre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0096 del 21 settembre 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui a retenu à juste titre que la réclamation était tardive. Pas de motif de restitution du délai, le recourant s'étant désintéressé de ses affaires sous la pression de circonstances diverses. L'ACI a enfin considéré à raison qu'il n'existait pas de motifs de révision; les griefs qu'il soulève auraient en effet pu être soulevés au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de diligence. Recours au TF déclaré irrecevable (arrêt 9C_661/2023 du 26 octobre 2023).

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. 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. b) On précisera que, même si elle n'a pas signé le recours, il faut admettre en l'espèce qu'A. _____ est également partie à la procédure, en raison de la présomption légale de représentation (cf. art. 3 al.

E. 3

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. arrêt FI.2023.0009 du 26 juin 2023 et les références citées). 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). Le Tribunal se dispensera dès

lors d'examiner les arguments du recourant portant sur sa taxation.

E. 4

Il convient d'examiner si l'autorité intimée a considéré à juste titre que la réclamation du recourant était tardive. 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). 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 (cf. art. 133 al. 1 LIFD, ainsi que 19 et 20 LPA-VD). 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 TF 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 est toutefois simplifié lorsque la décision est notifiée par pli recommandé; il peut en résulter une fiction de notification; ainsi, un envoi recommandé qui n'a pas été retiré est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours suivant la remise de l'avis d'arrivée dans la boîte aux lettres ou dans la case postale de son destinataire (ATF 134 V 49 consid. 4 p. 52; 130 III 396 consid. 1.2.3 p. 399; 127 I 31 consid. 2a/aa p. 34; 123 III 492 consid. 1 p. 493, et les arrêts cités). L'envoi sous pli simple ou par courrier prioritaire, contrairement à l'envoi sous pli recommandé, ne fait pas preuve, mais la notification peut résulter de l'ensemble des circonstances. L'autorité supporte les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification 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 142 IV 125 consid. 4.3; arrêt TF 1C_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1). L'attitude du destinataire de l'envoi peut constituer un élément d'appréciation susceptible d'être déterminant pour retenir la notification d'un acte ou le fait que celle-ci est intervenue avant une certaine date (ATF 142 IV 125 consid. 4.4 et les réf. cit.; cf. en outre, arrêts TF 6B_1451/2020 du 30 septembre 2021 consid. 2.1; 6B_30/2020 du 6 avril 2020 consid. 1.1.1; 1C_311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masmejan-Fey/Guillaume Vianin, in : Yves Noël/Florence Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 3 ad art. 119 LIFD; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in : Les procédures en droit fiscal, 4^{ème} éd., 2021, p. 765). 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 entraîner des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir à cet égard, outre les auteurs précités, Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif II, 3^e éd., 2011, n° 2.2.6.7). L'inobservation d'un délai légal ne peut être corrigée que par la voie de la restitution (v. Jean-Maurice Frésard, in : Commentaire de la loi sur le Tribunal fédéral [LTF], 3^e éd., 2022, n. 4 ad art. 47 LTF). b) En l'occurrence, les contribuables se sont vus notifier par pli simple les décisions de taxation du 25 mai 2020. Or, c'est seulement le 15 septembre 2020 qu'ils ont formé une réclamation contre cette décision, mentionnant expressément la décision de taxation du 25 mai 2020. Bien qu'elle ne soit pas en mesure de prouver la date à laquelle la décision a été notifiée au recourant, l'autorité de taxation, par avis du 11 novembre 2020, a indiqué à ce dernier que sa

réclamation était tardive, dès l'instant où elle avait été formée après l'échéance du délai de trente jours suivant la notification. L'ACI a rappelé aux contribuables, dans sa proposition de règlement, que la réclamation paraissait tardive, leur donnant l'occasion de se déterminer à ce sujet. Or, les contribuables n'ont jamais contesté avoir reçu la décision de taxation d'office dans le courant du mois de mai 2020. Ils ont par ailleurs expressément reconnu, dans leur réclamation, puis à l'appui du recours, que la réclamation du 15 septembre 2020 était tardive. Au vu de ce qui précède, il n'y a aucun doute sur le fait que la réclamation est tardive, de sorte que l'autorité intimée ne pouvait entrer en matière sur celle-ci, sous réserve d'un motif de restitution de ce délai, ce qu'il convient d'examiner ci-après.

E. 5

a) 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). La restitution d'un délai pour empêchement non fautif est exceptionnelle; 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 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 1F_32/2019 du 18 juillet 2019 consid. 2; 2C_120/2018 du 14 février 2018 consid. 4.1; 2C_108/2015 du 5 février 2015 consid. 4). 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 romand, op. cit., n°13 s. ad art. 133 LIFD; Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire [OJ], vol. I, 1990, n°2.3 ad art. 35 OJ; Kathrin Amstutz/Peter Arnold, in : Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [éds], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 3 ème éd., 2018, n°5 s. ad art. 50 LTF; Kaspar Plüss, in : Griffel et al. [éd.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3 ème éd., 2015, n°45s. ad art. 12; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1983, p. 62). L'empêchement ne doit toutefois 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'affaires avisé (arrêt TF 2C_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 4.1, non publié in : ATF 145 II 201). Le Tribunal administratif a refusé de considérer comme non fautif l'empêchement de contribuables qui, sous la pression des circonstances, s'étaient complètement désintéressés des questions administratives durant un certain temps; d'ordre essentiellement subjectif, cette circonstance ne constituait pas un empêchement objectif de déposer la déclaration d'impôt, ni de former réclamation ou recours en temps utile, ni encore de désigner un mandataire à cet effet (arrêts FI.2004.0077 du 3 novembre 2004; FI

2003.0099 du 3 décembre 2003). Cette jurisprudence a été confirmée depuis lors par la CDAP (v. arrêts FI.2016.0100 du 11 avril 2017; FI.2016.0038 du 5 avril 2016; FI.2015.0024 du 10 juin 2015). b) Le recourant expose que la tardiveté de la réclamation doit être mise en relation avec une mauvaise administration, ainsi qu'en lien avec les difficultés que rencontrait son entreprise au moment de la notification de la décision de taxation d'office, ces circonstances l'ayant empêché de s'occuper de ses affaires personnelles. Le recourant ne démontre toutefois pas que son état de santé et sa situation personnelle aient été péjorées au point que l'on ne pouvait raisonnablement exiger de lui qu'il dépose sa réclamation dans le délai légal de trente jours. Il apparaît au contraire que le recourant s'est désintéressé de ses affaires sous la pression de circonstances diverses, ce qui ne constitue pas en soi un motif de restitution de délai (cf. à cet égard, voir l'arrêt FI.2022.0044 du 28 septembre 2022). Le recourant, ainsi que son épouse, étaient à tout le moins en mesure de mandater un tiers pour effectuer les démarches administratives à leur place. Les motifs invoqués par le recourant ne permettent pas de retenir que l'empêchement de déposer une réclamation dûment motivée serait non fautif, de sorte que les conditions posées à la restitution du délai légal de réclamation n'étaient pas réalisées.

E. 5.2

et les références). Les faits doivent en outre être " importants ", soit de nature à influencer la décision dans un sens favorable au contribuable, et les preuves " concluantes ", soit concerner un fait important (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire romand, op. cit., n.5 ad art. 147 LIFD et les références). Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8 e éd., Zurich 2023, p. 560). Toutefois, le but de la procédure extraordinaire de révision n'est 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 (arrêts TF 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références). En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle serait affectée (Casanova/Dubey, op. cit., art. 147 N 15). Durant le processus de taxation, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration est conforme à la vérité et complète (Casanova/Dubey, op. cit., art. 151 N 10 et les références). Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables ou de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné. Une telle solution paraît, d'une part, inévitable au vu du grand nombre de dossiers à traiter. D'autre part, le contribuable doit assumer la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôt (Casanova/Dubey, op. cit., art. 151 N 10). Selon une jurisprudence constante en relation avec l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés aux art. 147 ss LIFD (cf. ATF 142 II 433 consid. 3.1 p. 437 et les références citées; arrêt TF 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.3). Autrement dit, il ne serait en principe pas possible de corriger au moyen d'une révision " facilitée " une erreur manifeste dont serait entachée une décision de taxation (Casanova/Dubey, op. cit., art. 151 N. 11 ss; voir aussi arrêt FI.2020.0100 du 18 décembre 2020 consid. 4e). b) En

l'occurrence, le recourant soutient que l'autorité fiscale a retenu à tort qu'il possédait 95% des actions de la société C. _____, alors qu'il n'en détiendrait en réalité que 24%. Il considère que l'autorité de taxation a surévalué par ailleurs la valeur des actions de cette société. D'emblée, on relèvera que le recourant ne s'appuie sur aucun fait ou moyen de preuve nouveau, dont il n'avait pas connaissance lorsque la décision de taxation d'office du 25 mai 2020 lui a été notifiée. Le recourant reconnaît par ailleurs qu'il a lui-même déclaré posséder 95% des actions de cette société dans le cadre d'une demande de pièce formulée par l'autorité de taxation relative à une période fiscale précédente. On ne saurait dès lors reprocher à l'office d'impôt, dans le cadre d'une décision de taxation d'office, de s'être fié aux déclarations des contribuables sans avoir cherché à les vérifier, étant précisé que l'autorité de taxation détermine dans ce cadre les éléments imposables sur la base d'une appréciation consciencieuse (cf. art. 180 al. 2 LI et 130 al. 2 LIFD). Les griefs soulevés par le recourant sont par conséquent des éléments qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, s'il avait fait preuve de la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger de sa part. Il s'ensuit que l'autorité intimée a considéré à juste titre qu'il n'existait pas de motifs de révision et a refusé dès lors à bon droit d'entrer en matière sur la demande du recourant.

E. 6

L'autorité intimée a également traité la réclamation du 15 septembre 2020 comme une demande en révision de la taxation du 25 mai 2020, pour considérer que les conditions de la révision n'étaient pas réunies. a) Selon les art. 147 al. 1 LIFD, 51 al. 1 LHID et 203 al. 1 LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou encore lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). 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, 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI). La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD, 51 al. 3 LHID et 204 LI). En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (arrêt TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid.

E. 7

Pour le surplus, dans la mesure où il se prévaut de difficultés financières pour le règlement de sa dette d'impôt, il appartient au recourant de demander un plan de paiement, voire de déposer, le cas échéant, une demande de remise, pour autant que les conditions prévues par la loi soient remplies (cf. art. 167 et ss LIFD et 231 LI).

E. 8

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours, manifestement mal fondé, doit être rejeté selon la procédure simplifiée prévue par l'art. 82 LPA-VD et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué de dépens (cf. art. 49, 50 et 55 al. 1 LPA-VD).

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