

VD_OMNI FI.2023.0119 vom 15. April 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-04-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0119

FR: VD_OMNI FI.2023.0119 du 15 avril 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0119 del 15 aprile 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Après avoir retiré sa réclamation à l'encontre d'une décision de taxation par l'intermédiaire de sa fiduciaire, le recourant reçoit une décision portant sur le "Calcul de l'impôt résultant d'un réexamen de la dernière décision de taxation" contre laquelle il dépose une nouvelle réclamation puis un recours. Constat que la décision de taxation dans laquelle l'Office d'impôt a arrêté le revenu et la fortune imposables est entrée en force. Le recourant ne peut plus que contester le calcul de l'impôt contre lequel il ne formule aucun grief. Confirmation qu'il n'existe aucun motif de révision puisque le recourant ne s'appuie sur aucun fait ou moyen de preuve nouveau. La conclusion en remise d'impôt échappe à l'objet du litige. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 239 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), les décisions rendues par l'autorité fiscale en application du Titre IX " Perception de l'impôt et garanties" peuvent faire l'objet d'une réclamation, à l'exception des décisions rendues en application de l'art. 233 LI. Selon l'art. 92 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]), le Tribunal cantonal connaît des recours contre les décisions et décisions sur recours rendues par les autorités administratives, lorsque la loi ne prévoit aucune autre autorité pour en connaître. Le recours, dirigé contre une décision sur réclamation, ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 79 LPA-VD) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière. On observera néanmoins que si l'Office d'impôt, puis l'autorité intimée dans sa proposition de règlement du 22 mai 2023 ont déclaré la réclamation, respectivement la requête de révision comme irrecevables, la décision sur réclamation décide de rejeter la réclamation et de confirmer la décision de taxation. Cette décision sur réclamation se réfère cependant à la proposition de règlement et à la lecture des considérants, il ne fait pas de doute que l'autorité intimée entendait confirmer l'irrecevabilité de la réclamation déposée selon elle tardivement par le recourant.

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). 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 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.2019.0001 du 12 février 2020).

E. 3

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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11]; art. 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). Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée. Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire (TF 2C_607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 4.1). Tel est le cas lorsqu'aucun recours ordinaire n'a été interjeté contre la décision dans le délai utile (cf. ATF 139 II 404 consid. 8.1; 139 III 486 consid. 3). Seul un recours interjeté en temps utile et formellement valable entre en ligne de compte à cet égard (cf. Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012 [cité: Beusch, *Untergang*], p. 321). Ainsi, la taxation entre en force à l'échéance du délai – non utilisé – de réclamation, de recours à l'autorité cantonale de recours, ou au terme du délai de recours au Tribunal fédéral, si cette voie de droit (ordinaire, avec pour effet d'empêcher l'entrée en force de la décision cantonale de dernière instance: ATF 138 II 169 consid. 3.3) n'est pas utilisée et, dans le cas contraire, lors du prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral (cf. art. 61 LTF; cf. CDAP FI.2021.0133 du 28 avril 2023 consid. 4b; FI.2022.0114 du 15 novembre 2022 consid. 3b). La décision de taxation fixe les éléments imposables de manière définitive (Isabelle Althaus-Houriet, in : *Commentaire romand*, 2^{ème} éd., Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, nos 2 et 3 ad art. 130 LIFD). Lorsqu'une décision de taxation entre en force, le contribuable ne peut plus remettre en question les éléments imposables qu'elle retient mais uniquement le calcul de l'impôt (cf. CDAP FI.2023.138 du 12 décembre 2023 consid. 3b; cf. aussi FI.2003.0013 du 28 mai 2003 selon lequel la remise en cause des éléments imposables n'est plus possible au stade de la contestation dirigée contre le bordereau d'impôt (Isabelle Althaus-Houriet, *op. cit.*, n 8 ad. Art. 132 LIFD). b) En l'occurrence, c'est d'abord le lieu de relever que le recourant ne saurait se plaindre dans son recours du comportement de son ancienne fiduciaire, dès lors que selon la jurisprudence, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales lorsqu'il mandate une fiduciaire pour compléter sa déclaration d'impôt, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (CDAP FI.2021.0128 du 18 janvier 2023 consid. 3c; FI.2020.0090 du 7 janvier 2021 consid. 3c; FI.2018.0273 du 7 août 2019). La cour de céans n'a pas à examiner si le recourant a donné son accord au retrait de la réclamation adressé à l'Office d'impôt le 28 juin 2022 dès lors qu'il était valablement représenté par sa fiduciaire. L'éventuelle responsabilité civile de cette dernière relève exclusivement des tribunaux civils et ne saurait avoir d'impact dans la présente procédure. On relèvera au demeurant que le recourant a eu connaissance au plus tard le 10

octobre 2022 du retrait de ladite réclamation lorsqu'il a reçu la décision calculant l'impôt. c) Il y a donc lieu de retenir que le recourant a d'abord déposé une réclamation contre la décision de taxation et de calcul d'impôt du 15 juin 2022 dans laquelle l'Office d'impôt a arrêté son revenu et sa fortune imposable et fixé l'impôt total dû. Il a ensuite retiré sa réclamation si bien que la décision de taxation est entrée en force. Dès l'entrée en force de la décision de taxation, le contribuable ne pouvait contester, sous peine d'irrecevabilité, plus que le calcul de l'impôt. Or, dans sa réclamation formée le 2 février 2023, le recourant se plaint que son revenu imposable a été arrêté par erreur à 452'300 francs. En revanche, il ne formule aucun grief quant au calcul de l'impôt en lui-même. Ce faisant, il s'en prend en réalité à la décision de taxation du 15 juin 2022, qui était entrée en force. Comme cela a été souligné plus haut, ces griefs qui visent les éléments imposables de l'année fiscale 2020 sont irrecevables. Il faut voir que de toute façon, même à considérer que le recourant s'en serait pris au calcul de l'impôt, ce qui n'est pas le cas, sa réclamation du 2 février 2023 a été déclarée irrecevable pour cause de tardiveté à juste titre. En effet, elle est intervenue après l'échéance du délai de 30 jours de l'art. 186 al. 1 LI qui a commencé à courir après la notification de la décision de calcul de l'impôt en date du 10 octobre 2022. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a confirmé l'irrecevabilité de la réclamation déposée par le recourant le 2 février 2023.

E. 4

L'autorité intimée a également traité la réclamation du 2 février 2023 comme une demande en révision de la taxation du 15 juin 2022, pour considérer que les conditions de la révision n'étaient pas réunies. Certes, la décision sur réclamation ne contient rien dans son dispositif à cet égard et on peut donc se demander si les conclusions prises par le recourant sont recevables, lorsqu'il indique conclure à "une réévaluation complète de sa situation fiscale", ce qui - à la suite d'une décision de taxation entrée en force - s'apparente à une demande de révision. La recevabilité de cette conclusion peut être laissée ouverte dans la mesure où quand bien même elle serait recevable, elle devrait être rejetée. 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 (TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 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 (TF 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; TF 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; 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 CDAP 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 aurait perçu un bonus de 405'374 fr. 75 en 2022 alors qu'il s'agissait en réalité d'un remboursement d'une créance dont il était titulaire. Cette erreur d'appréciation serait due à une erreur comptable ainsi qu'à une erreur dans sa déclaration d'impôt. Il considère que l'autorité de taxation disposerait désormais de toutes les pièces pour apprécier correctement la situation. 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 du 15 juin 2022 est entrée en force, après le retrait de sa réclamation. Ainsi, comme le recourant l'expose lui-même dans son recours, il avait lui-même " engagé la fiduciaire C. _____ pour rectifier l'erreur comptable sur [s] a déclaration d'impôts ". Par surabondance, on relèvera que la lettre du 2 février 2023 a été adressée plus de nonante jours après la décision du 10 octobre 2023 de " calcul de l'impôt résultant d'un réexamen de la dernière décision de taxation". A supposer que cette lettre puisse être considéré comme une demande de révision, celle-ci serait de toute manière tardive. 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. Il y a donc lieu de rejeter la conclusion du recourant tendant à une réévaluation complète de sa situation fiscale.

E. 5

A titre superfétatoire, la cour souligne que contrairement à ce que soutient le recourant, la taxation de la période fiscale 2020 ne semble pas être erronée. Il résulte en effet des pièces au dossier que le recourant a participé en 2021 à une augmentation de capital de la société D. _____ lors de laquelle il a souscrit à la libération de 4'050 nouvelles actions. La libération de ce capital est intervenue, s'agissant du recourant, par compensation avec une

créance qu'il détenait contre cette société pour 405'000 francs. L'extrait de son compte courant actionnaire arrêté au 31 décembre 2020 montre cependant qu'une part importante de ce compte résulte du versement d'un "bonus 2020" à hauteur de 379'351 fr. 35 représentant à n'en pas douter un revenu imposable. Avant d'être une créance du recourant contre la société, il faut en effet que celui-là l'ait réalisé comme revenu. Le recourant semble ainsi se méprendre lorsqu'il pense avoir été imposé à raison de la libération du capital de la société précitée ou directement sur la créance qu'il détenait contre celle-ci.

E. 6

Le recourant conclut enfin à une remise d'impôt invoquant les " circonstances exceptionnelles de cette affaire ". Cette conclusion relative à une procédure distincte de perception de l'impôt échappe toutefois à l'objet du litige, qui concerne la confirmation du refus par l'ACI d'entrer en matière sur la réclamation dirigée contre la décision du 10 octobre 2023 de " calcul de l'impôt résultant d'un réexamen de la dernière décision de taxation". Il appartiendra au recourant qui invoque des difficultés financières, réputationnelles et familiales, s'il l'estime utile, de demander à l'autorité de taxation une remise d'impôt, pour autant que les conditions restrictives soient réunies en l'occurrence .

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'a par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD). [le dispositif de l'arrêt est reporté sur la page suivante]

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