

# VD\_OMNI FI.2024.0162 vom 9. Januar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-01-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0162](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0162)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0162 du 9 janvier 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0162 del 9 gennaio 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation par la CDAP de l'irrecevabilité d'une réclamation déposée hors délai contre une décision de taxation d'office. Même si la procédure ayant mené au final à la décision de taxation d'office paraît ne pas avoir respecté les directives administratives applicables en matière de taxation ordinaire ultérieure (TOU sur demande), la décision elle-même ne peut pas être considérée comme nulle. Rejet du recours 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) ayant été respecté, il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Lorsque l'autorité précédente 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 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), les questions de fond étant exorbitantes à l'objet de la contestation.

### **E. 3**

En droit fédéral, la perception de l'impôt à la source est régi par la LIFD et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), qui sont applicables en l'espèce dans leur teneur en vigueur durant la période fiscale litigieuse (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 4.1 ; 2C\_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3 et 4), à savoir 2022. Certaines des dispositions de ces lois ont été modifiées par la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative du 16 décembre 2016 et sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021 (RO 2018 1813; FF 2015 625) et qui seront donc applicables en l'espèce. En présence de règles similaires dans le droit cantonal et le droit fédéral, le raisonnement et les conclusions qui suivent sont appliqués tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal. 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**

Les travailleurs et travailleuses sans permis d'établissement qui sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 83 al. 1 LIFD). L'employeur est débiteur de la prestation imposable et, selon l'art. 88 al. 1 LIFD, il a l'obligation de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces (let. a), de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (let. b), et de verser périodiquement les impôts à l'autorité fiscale compétente et d'établir à son intention les relevés y relatifs (let. c). Il est également responsable du paiement de l'impôt à la source (art. 88 al. 3 LIFD).

Conformément à l'art. 89a LIFD, les personnes imposées à la source en vertu de l'art. 83 al. 1 LIFD, qui ne remplissent aucune des conditions fixées à l'art. 89 al. 1 LIFD (taxation ordinaire ultérieure obligatoire), peuvent, si elles en font la demande, être soumises à une taxation ultérieure selon la procédure ordinaire (al. 1). La demande doit avoir été déposée au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement à la source (al. 5). Selon l'art. 10 al. 1 de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS; RS 642.118.2), la personne imposée à la source peut adresser, jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale, une demande écrite de taxation ordinaire ultérieure à l'autorité fiscale compétente. Une fois déposée, une demande ne peut pas être retirée. Par ailleurs, l'Administration fédérale des contributions a établi, en date du 12 juin 2019, une circulaire n° 45 relative à l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs (ci-après: circulaire N45/2019). A son libellé "11.3 Taxation ordinaire ultérieure sur demande en cas de résidence en Suisse" la circulaire N45/2019 mentionne notamment ce qui suit: " Lorsqu'elles en font la demande pour le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation, les personnes imposées à la source résidant en Suisse dont le revenu annuel n'excède pas CHF 120'000.- sont soumises à une taxation ordinaire ultérieure (voir art. 89a LIFD en relation avec l'art. 10 OIS). Les personnes qui souhaitent se soumettre à une taxation ordinaire ultérieure doivent adresser une demande écrite à l'autorité de taxation compétente. La demande doit être signée; en ce qui concerne les couples mariés, les signatures de l'épouse et de l'époux sont requises. La période fiscale à

laquelle se rapporte la demande d'effectuer une taxation ordinaire ultérieure doit être précisée (voir modèle de formulaire, annexe I). Si la demande ne respecte pas les exigences formelles, l'autorité de taxation impartit un délai à la personne soumise à l'imposition à la source (requérante) afin qu'elle puisse se conformer aux exigences. En même temps, son attention est attirée sur le fait que sa demande ne sera pas acceptée si elle n'est pas corrigée dans le délai imparti et, dès lors, que l'impôt retenu à la source sera définitif. Si la personne soumise à l'imposition à la source demande, en respectant la forme et les délais, une taxation ordinaire ultérieure, l'autorité de taxation compétente lui remet un document de déclaration fiscale pour l'année fiscale concernée. Si, malgré sommation, la déclaration n'est pas retournée dûment remplie à l'autorité de taxation, celle-ci notifie une taxation d'office. En outre, la personne soumise à l'imposition à la source pourra être punie d'une amende si elle enfreint une obligation de procédure (voir art. 174 LIFD). Une fois déposée dans le respect des délais et des exigences formelles, une demande de taxation ordinaire ultérieure ne peut pas être retirée. Pour les années suivantes, l'autorité de taxation procède d'office à une taxation ordinaire ultérieure et ce, jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source." De manière conforme au droit harmonisé (cf. également l'art. 33b LHID) et à l'image de la LIFD, l'art. 137a LI, énonce que les personnes imposées à la source en vertu de l'art. 130 al. 1 LI qui ne remplissent aucune des conditions fixées à l'art. 137 al. 1 LI, peuvent, si elles en font la demande, être soumises à une taxation ultérieure selon la procédure ordinaire (al. 1). La demande doit avoir été déposée au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée (al. 3). La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement à la source (al. 4). L'ACI a par ailleurs publié une circulaire "concernant la perception à la source de l'impôt sur les salaires des personnes travaillant en Suisse/dans le canton", dont il résulte (p. 3) ce qui suit: " La demande précitée doit être déposée au moyen du formulaire ad hoc disponible sur le site internet de l'ACI, rubrique «impôt à la source». Une fois qu'une telle demande a été déposée dans les formes et le délai prescrits, elle ne peut plus être retirée et l'autorité de taxation procède à une TOU et ce, jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. En cas de TOU, les dispositions ordinaires en matière de taxation ainsi que le coefficient communal effectif sont applicables. En fonction de la situation, le résultat d'impôt arrêté dans le cadre de la TOU peut conduire à une charge fiscale plus ou moins élevée par rapport à la retenue à la source prélevée par l'employeur. A défaut d'une TOU sur demande, l'impôt à la source se substitue aux impôts fédéral, cantonal et communal sur le revenu de l'activité lucrative perçu selon la procédure ordinaire et aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée. "

## **E. 5**

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 LHID 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). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct [CR-LIFD], 2<sup>ème</sup> éd., 2017, n. 3 ad art. 119 LIFD; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, 4<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> éd., 2022, n. 4 ad art. 47 LTF). b) 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 LHID, respectivement 186 al. 2 LI, est identique (sous la seule réserve que la 2<sup>e</sup> 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\_573/2020 du 22 avril 2021 consid. 10). c) 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 (arrêt 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 (arrêts 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).

## **E. 6**

En l'espèce, comme mentionné en préambule ( supra consid. 2), seule la question de l'irrecevabilité de la réclamation déposée le 12 janvier 2024, bien que datée du 11 du même mois, par la recourante fait partie de l'objet de la contestation. Indépendamment de savoir si, compte tenu de ce que la décision qu'elle entendait attaquer était une décision de taxation d'office contre laquelle, comme on l'a vu ( supra consid. 5b et 5c), la réclamation n'est recevable que si le contribuable démontre l'inexactitude manifeste, il incombait à la recourante d'agir dans le délai de 30 jours dès la notification de la décision du 21 novembre 2023. Or, le délai de 30 jours, auquel les fêtes judiciaires de l'art. 96 LPA-VD ne s'appliquent pas, est venu à échéance le 22 décembre 2023, si la décision a été notifiée le 22 novembre 2023. Comme la recourante n'a jamais contesté la tardiveté de sa réclamation, on peut admettre que la décision de taxation a été bien notifiée autour du 22 novembre 2023 et qu'ainsi la réclamation déposée le 12 janvier 2024 est intervenue de manière largement hors du délai. C'est donc à juste titre qu'elle a été considérée comme irrecevable. Cela conduit à confirmer la décision attaquée. Manifestement mal fondé, le recours doit être rejeté selon la

procédure simplifiée prévue par l'art. 82 LPA-VD. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur la réclamation au motif qu'elle était tardive. La recourante ne fait pour le surplus valoir aucun motif de restitution du délai de réclamation.

#### **E. 7**

Il sied de relever au surplus que la décision de taxation d'office du 22 novembre 2023 ne peut être considérée comme nulle, même si certains éléments de la procédure de taxation ordinaire ultérieure ne semblent pas entièrement conformes à la Circulaire N45/2019 citée ci-dessus. On notera ainsi que si certes la recourante a rempli la formule pour solliciter la TOU, elle ne l'a remplie que de manière incomplète, notamment au regard de la période fiscale. Si l'on se réfère à la circulaire AFC, cette lacune aurait dû conduire l'OID à impartir un délai à la recourante afin qu'elle puisse se conformer aux exigences et indiquer en particulier si elle sollicitait la TOU déjà pour la période 2022 ou uniquement pour les périodes ultérieures. En l'absence de réponse cela aurait conduit au maintien du régime d'imposition à la source, les prélèvements devenant définitifs. Au surplus, rien n'indique au dossier que, conformément à la circulaire précitée, l'autorité de taxation compétente lui ait remis un document de déclaration fiscale pour l'année fiscale concernée. C'est en l'espèce d'autant plus dommageable pour la recourante que le montant d'impôt calculé par l'OID est largement plus important que celui retenu à la source et qu'ainsi la TOU apparaisse comme une option qui n'aurait pas dû être retenue par cette dernière. Ces éléments ne peuvent toutefois pas conduire à la nullité de la décision attaquée de telle sorte que cela ne modifie pas les conclusions qui précèdent. Compte tenu de ce qui précède, il est cependant renoncé à percevoir un émolument (art. 49 et 50 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 55 LPA-VD).

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