

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_44/2007

Arrêt du 19 juillet 2007
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Hungerbühler, Juge président,
Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X.Z. _____ et Y.Z. _____,
recourants,
tous les deux représentés par Fiduciaire C. _____ SA,

contre

Administration cantonale des impôts du canton
de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
Impôt fédéral direct, impôts cantonal et communal 2003,

recours en matière de droit public contre l'arrêt
du Tribunal administratif du canton de Vaud du 26 janvier 2007.

Faits :

A.

X.Z. _____, née en 1964, est domiciliée à A. _____. Le 10 mars 2004, elle a rempli la déclaration d'impôt 2003 adressée à elle-même et à son mari, Y.Z. _____. Elle y a déclaré un revenu et une fortune nuls. Elle n'a annexé aucune pièce à la déclaration d'impôt.

L'Office d'impôt du district de B. _____, par courriers des 13 mai et 21 juillet 2004, a demandé aux contribuables de justifier de leurs ressources pour l'année 2003. Il attirait leur attention sur une éventuelle taxation d'office qu'entraînerait leur manque de collaboration. Les contribuables n'ayant pas fourni les documents demandés, l'Office susmentionné leur a notifié une décision de taxation et de calcul de l'impôt pour la période fiscale 2003 datée du 19 janvier 2005. Cette décision fixait le revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal à 87'200 fr., au taux de 37'900 fr., et la fortune imposable à 0 fr. Le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct se montait à 77'400 fr.

Par décision sur réclamation du 28 septembre 2006, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale des impôts) a déclaré la réclamation de X.Z. _____ irrecevable.

B.

Le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours de X.Z. _____ et confirmé la décision sur réclamation du 28 septembre 2006. Il a en substance estimé que l'autorité de taxation n'avait pas violé la loi en déclarant la réclamation irrecevable puisque la recourante n'avait pas satisfait aux exigences de collaboration lui incombant au cours de la procédure de réclamation. Celle-ci n'avait produit aucun document démontrant l'inexactitude manifeste de la taxation d'office. Selon ledit Tribunal, X.Z. _____ n'apportait pas la preuve qu'elle était séparée de son mari et que celui-ci était domicilié en France. En outre, elle n'indiquait pas d'où elle tirait les moyens de subvenir à ses besoins et à ceux de son fils.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X.Z. _____ et Y.Z. _____ demandent au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt susmentionné du Tribunal administratif et de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour une nouvelle décision dans le sens des considérants. Ils estiment que c'est à

tort que l'autorité de taxation a procédé à une taxation d'office et invoquent une violation des principes de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire.

Le Tribunal administratif a renoncé à se déterminer sur le recours. L'Administration cantonale des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Par ordonnance du 18 avril 2007, le Président de la IIe Cour de droit public a rejeté la requête d'effet suspensif.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 III 747 consid. 4 p. 748 et les arrêts cités).

1.1 L'arrêt attaqué date du 26 janvier 2007, de sorte qu'il y a lieu d'appliquer la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), entrée en vigueur le 1er janvier 2007, au présent recours (art. 132 al. 1 LTF).

1.2 Les recourants sont les époux Z. _____. Pendant la procédure de réclamation et celle de recours devant le Tribunal administratif, X.Z. _____ a été seule partie au procès. Son mari ne s'est joint à elle que pour le recours devant le Tribunal fédéral. Etant donné que les époux Z. _____ ne sont pas séparés et que l'art. 113 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11) institue une forme de représentation réciproque des époux dans la procédure fiscale (cf. aussi art. 40 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [ci-après: LHID ou la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14]), on doit admettre que X.Z. _____ a agi tout au long de la procédure pour les deux époux (cf. art. 89 al. 1 lettre a LTF). Dès lors, les époux Z. _____ étant directement touchés par l'arrêt attaqué et ayant un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 lettre b et c LTF), ils ont tous deux la qualité pour recourir.

Pour le surplus, le recours, déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 LTF) contre un arrêt final (art. 90 LTF) rendu dans une cause en matière de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d LTF), est en principe recevable.

2.

2.1 Selon l'art. 95 LTF, le recours (ordinaire) au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (lettre a), qui comprend les droits constitutionnels et au nombre desquels figure la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.). Par conséquent, une application arbitraire du droit cantonal est contraire au droit fédéral et constitue un motif de recours (Peter Karlen, Das neue Bundesgerichtsgesetz, 2006, p. 38; Hansjörg Seiler in Seiler/von Werdt/Günterich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, Berne 2007, no 22 ad art. 95; Alain Wurzbürger, La nouvelle organisation judiciaire fédérale, JdT 2005 I p. 631 ss, p. 642).

Aux termes de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant. Cette disposition reprend le principe d'allégation (Rügeprinzip) que la pratique relative au recours de droit public avait établi en relation avec l'art. 90 OJ (Message concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, p. 4142 ad art. 100; von Werdt in Seiler/von Werdt/Günterich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, 2007, nos 8 et 10 ad art. 106). Selon cette pratique, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261/262, 26 consid. 2.1 p. 31 et les

références). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst., l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

2.2 Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits retenus par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sauf s'ils ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit

au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente, il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions de l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. A défaut, un état de fait divergent de celui de la décision attaquée ne peut être pris en compte. Aucun fait nouveau ni aucune preuve nouvelle ne peuvent être présentés, à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

Plusieurs pièces déposées devant le Tribunal fédéral, telles que l'attestation du service de la population du canton de Vaud du 14 février 2007, l'attestation de résidence de la ville de A. _____ du 9 février 2007 et les déclarations manuscrites des recourants, n'avaient pas été produites devant le Tribunal administratif puisqu'elles portent une date postérieure à celle de l'arrêt de l'autorité intimée. Partant, elles sont irrecevables.

3.

3.1 Les recourants invoquent de façon très générale la violation du principe de la bonne foi (art. 9 Cst.). Selon eux, lors de la période fiscale 2001-2002, "il n'y avait pas de revenu et cela a été clairement accepté comme tel par le fisc vaudois. La recourante a cru ... que les éléments d'information et la documentation remis ... pour les exercices antérieurs ... seraient également suffisants pour l'exercice 2003".

3.2 Il est douteux que le grief soit motivé de façon conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 2.1). Comme il doit de toute façon être rejeté, la question peut rester ouverte.

On ne voit pas comment des renseignements fournis pour une période fiscale antérieure pourraient être valables pour la période suivante. A cet égard, aucune promesse ou assurance n'a été donnée aux recourants. En outre, ce n'est pas parce que l'autorité de taxation n'a pas demandé des informations complémentaires lors de la période 2001-2002 que tel devait également être le cas en 2003. En demandant des renseignements pour 2003 alors qu'elle ne l'avait pas fait la période précédente, l'autorité de taxation n'a pas eu de comportement propre à tromper les administrés. De plus, la situation n'était pas la même en 2003, année pour laquelle aucun revenu n'a été déclaré, alors que pour la période fiscale 2001-2002, les recourants avaient annoncé un revenu, même si le revenu imposable s'est finalement révélé nul. Partant, le principe de la bonne foi (sur cette notion cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636; 130 I 26 consid. 8.1 p. 60 et les arrêts cités) n'a pas été violé.

I. Impôt fédéral direct.

4.

Les contribuables doivent déposer une formule de déclaration d'impôt (124 al. 1 LIFD). Celle-ci doit être remplie de manière conforme à la vérité et complète; le contribuable doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (124 al. 2 LIFD).

Selon l'art. 130 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. 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 (art. 132 al. 3 LIFD). L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557). En notifiant la taxation d'office, l'autorité fiscale doit mentionner, dans l'indication des voies de droit, la règle prévue à l'art. 132 al. 3 LIFD, soit l'obligation de motiver la réclamation, et les conséquences en cas d'inobservation (ATF 123 II 552 consid. 4f p. 559). Le contribuable taxé d'office doit comprendre que la recevabilité de sa réclamation dépendra de la satisfaction des exigences mentionnées à l'art. 132 al. 3 LIFD.

Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusque là, notamment en remettant sa déclaration d'impôt et tout autre document ou renseignement utile à sa taxation (Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983, in: FF 1983 III 1 ss p. 221; ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557; RDAF 2000 2 41 consid. 2b p. 43). Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte.

Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité de recours - qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 et 145 LIFD) - 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, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. 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. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 et 145 LIFD).

5.

5.1 La décision sur réclamation du 28 septembre 2006 de l'Administration cantonale des impôts a déclaré la réclamation de l'intéressée irrecevable car elle n'avait pas rempli ses obligations ni dans la procédure de taxation, ni dans celle de réclamation et n'avait pas établi que la taxation d'office était manifestement erronée. Cette décision a été confirmée par le Tribunal administratif. Dès lors, seule la question de l'irrecevabilité de la réclamation examinée par l'autorité intimée peut être soulevée devant le Tribunal fédéral.

Au demeurant, il n'est pas douteux que les conditions d'une taxation d'office étaient réalisées: les seuls chiffres mentionnés dans la déclaration d'impôt 2003 étaient des 0.- fr. figurant comme revenu imposable. Aucune autre rubrique n'était remplie. La partie de la déclaration relative à la fortune était vierge de tout chiffre. Aucune pièce n'était jointe à la déclaration. Dans ces conditions, le 13 mai 2004, l'autorité de taxation a logiquement demandé aux recourants de justifier de leurs ressources. Comme ils n'ont pas obtempéré, le 21 juillet 2004, ladite autorité les a sommés de fournir les pièces requises sous peine de taxation d'office. Aucun renseignement n'ayant été donné, les conditions de l'art. 130 al. 2 LIFD étaient remplies.

5.2 Comme on l'a vu ci-dessus (cf. consid. 4), la jurisprudence exige que la taxation d'office mentionne la règle de l'art. 132 al. 3 LIFD, c'est-à-dire l'obligation de motiver l'éventuelle réclamation à l'encontre de la taxation d'office et les conséquences de l'inobservation de cette règle.

La décision de taxation du 19 janvier 2005 ne signale pas expressément qu'il s'agit d'une taxation d'office. Seule se trouve à la page 3 de ladite décision, l'indication suivante: "motivation de la taxation cantonale: non réponse à nos demandes de pièces des 13.05.2004 et 21.07.2004". En outre, la décision signale uniquement que "La présente décision peut faire l'objet d'une réclamation écrite auprès de l'autorité de taxation ci-dessus, dans les 30 jours, dès sa notification (art. 132 LIFD)". En revanche, la demande de pièces antérieure, du 21 juillet 2004, qui était un rappel, avertissait les recourants qu'en cas d'absence de réponse audit courrier leurs revenus imposables seraient évalués d'office et attirait leur attention sur le fait qu'une réclamation ne pourrait être déposée qu'au motif que la taxation d'office serait manifestement inexacte. Ainsi, les recourants ont été dûment avertis des conséquences de leur manque de collaboration et des exigences formelles relatives à la réclamation à l'encontre d'une taxation d'office, bien qu'il eût été préférable que la décision de taxation elle-même mentionne ou répète qu'il s'agissait d'une taxation d'office et qu'une réclamation à son encontre était soumise à des exigences particulières.

5.3 Le contribuable qui dépose une réclamation contre une taxation d'office doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée auparavant. En l'occurrence, les recourants auraient dû remettre à l'Administration cantonale des impôts des pièces relatives à leurs ressources financières. Comme l'a retenu le Tribunal administratif, tel n'a pas été le cas: les recourants se sont contentés d'affirmer, sans le prouver, qu'ils n'avaient aucun revenu si ce n'est l'aide apportée par la famille. Or, ils ont forcément des pièces, telles que des relevés postaux ou bancaires ou d'allocations de subsides d'assurance maladie, par exemple, attestant de leur situation financière. Il en va de même du domicile de l'époux: aucune pièce prouvant qu'il est effectivement domicilié en France et qu'il y est soumis à l'impôt, telle que sa déclaration d'impôt française, n'a été remise au fisc suisse. Estimant à tort ne pas avoir de compte à rendre au fisc suisse, ni de preuve à lui fournir, il doit en supporter les conséquences. Les recourants n'ont en aucune manière démontré qu'ils étaient dépourvus de moyens et qu'en conséquence la taxation d'office était manifestement inexacte. La réclamation ne remplissant pas les conditions de l'art.

132 al. 3 LIFD, c'est à bon droit que le Tribunal administratif a confirmé la décision d'irrecevabilité de l'Administration cantonale des impôts.

II. Impôts cantonal et communal.

6.

6.1 Selon l'art. 46 al. 3 LHID, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. L'art. 48 al. 2 LHID prévoit que 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.

L'art. 180 al. 2 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, relatif à la taxation d'office, et l'art. 186 al. 2 de ladite loi concernant la réclamation à l'encontre d'une taxation d'office ont la même teneur que les art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID et sont conformes à la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale.

6.2 Les dispositions susmentionnées posent les mêmes conditions à une taxation d'office et les mêmes exigences pour une réclamation que la loi sur l'impôt fédéral direct. En outre, le devoir de collaboration du contribuable (cf. art. 42 LHID) correspond à celui exigé dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Dès lors, les considérations développées ci-dessus pour cet impôt s'appliquent également aux impôts cantonal et communal sur le revenu de la période fiscale 2003 (cf. consid. 5). Partant, c'est à bon droit que le Tribunal administratif a rejeté le recours des intéressés relatif auxdits impôts.

6.3 En tant que les recourants invoquent une application arbitraire (art. 9 Cst.) du droit cantonal, la motivation du grief ne remplit pas les conditions de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2.1). Celui-ci est dès lors irrecevable.

7.

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Les recourants ont demandé à être mis au bénéfice de l'assistance judiciaire. Or, les risques d'un échec de leur recours l'emportait largement sur la possibilité de le gagner. Partant, la requête d'assistance judiciaire doit être rejetée (art. 64 LTF). Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire (art. 65 et 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

La requête d'assistance judiciaire est rejetée.

3.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué en copie à la représentante des recourants, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.

Lausanne, le 19 juillet 2007

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le juge président: La greffière: