

# VD\_OMNI FI.2017.0084 vom 2. Mai 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-05-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2017.0084](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0084)

FR: VD\_OMNI FI.2017.0084 du 2 mai 2018

IT: VD\_OMNI FI.2017.0084 del 2 maggio 2018

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre quatre décisions rejetant les réclamations formées par des époux pour les périodes fiscales 2010 à 2013. Les recourants ont fait l'objet d'une décision de taxation ordinaire pour l'année 2010 alors que pour les années 2011 à 2013, ils ont été taxés d'office. Rappel des exigences accrues de motivation d'une réclamation formée contre une décision de taxation d'office. C'est en vain que les recourants déclarent simplement ne pas avoir gagné les montants retenus par l'autorité fiscale. De cette manière, ils ne démontrent pas en quoi les taxations d'office sont manifestement inexactes. Partant, l'ACI aurait dû déclarer ces réclamations irrecevables au lieu de les rejeter. Recours rejeté, dans la mesure où il est recevable.

## Erwägungen

### E. 1

a) Le litige a trait à la taxation ordinaire des recourants pour la période fiscale 2010 et à la taxation d'office pour les périodes 2011 à 2013, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. b) Cette matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11).

### E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence 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, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, la question litigieuse est la même pour les deux catégories d'impôt; elle porte sur le point de savoir si les réclamations formées contre la taxation ordinaire et les taxations d'office sont recevables et, cas échéant,

bien fondées ou non. Le point est réglé de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2015.0159 du 26 avril 2016 consid. 1b).

### **E. 3**

LI). Si le contribuable ne dépose pas de déclaration dans le délai prescrit, l'autorité de taxation lui adresse une sommation l'invitant à déposer sa déclaration dans les trente jours (art. 174 al. 4 LI). L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et ses annexes, puis procède aux investigations éventuellement nécessaires (art. 180 al. 1 LI). 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, elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 180 al. 2 LI). On trouve des règles correspondantes à l'art. 130 LIFD. b) Les décisions de taxation peuvent faire l'objet d'une réclamation. Selon l'art. 186 al. 1 LI, la réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée. En règle générale, la réclamation n'a pas à être motivée pour être recevable. Cette règle souffre cependant d'une exception lorsque l'autorité a effectué une taxation d'office. L'art. 186 al. 2 LI permet en pareil cas au contribuable de déposer une réclamation contre la taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer les moyens de preuve. Du point de vue du droit fédéral, l'art. 132 al. 3 LIFD précise que la réclamation dirigée contre une taxation d'office (contrairement à la solution qui prévaut s'agissant d'une taxation ordinaire) doit être motivée et indiquer, cas échéant, les moyens de preuves; s'agissant du fond, la réclamation doit être formée uniquement pour le motif que la taxation d'office est manifestement inexacte. c) En procédure administrative, l'autorité applique le droit d'office. Ce principe vaut aussi bien pour les questions de procédure que pour celles de droit matériel; le juge examine ainsi d'office notamment si c'est à juste titre que l'instance inférieure est entrée en matière sur le recours interjeté devant elle (ATF 127 II 32 consid. 2a, p. 36; cf. Moor, Droit administratif, vol. II, 3<sup>e</sup> édition, p. 626, ch. 5.3.1.2). Si tel n'est pas le cas, la décision rendue par cette instance doit, en principe, être annulée d'office, sans qu'il y ait lieu d'entrer en matière sur les conclusions du recours (ATF 110 V 145, spéc. p. 151, c. 2c; cf. également ATF 121 V 311; ATF 119 V 11). d) Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a rappelé que le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, 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 toutefois 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 jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (cf. TF 2C\_78/2012 et 2C\_79/2012 du 10 octobre 2012 consid. 5.1.2; 2A.442/2001 du 19 juin 2002 consid. 2.2, et les réf. citées, à savoir FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 II 41 consid. 2b p. 43; ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557; Archives de droit fiscal 67 p. 409 consid. 3a p. 413; v. également TF 2A.37/2002 du 4 juin 2002). De jurisprudence constante, il s'agit là d'exigences formelles (et non matérielles) dont le non-respect doit être sanctionné, non par un rejet de la réclamation, mais par un prononcé d'irrecevabilité. Ainsi, les législateurs

fédéral et cantonal ont-ils expressément voulu que le contribuable qui désire que l'administration revoie sa propre décision de taxation se soumette lui-même, préalablement, aux exigences qu'il a éludées antérieurement et qui ont conduit à la taxation d'office. Il convient en effet d'éviter que le contribuable qui n'a pas rempli ses devoirs de collaboration puisse faire obstacle à la mission de l'administration en présentant une réclamation non motivée, pour obtenir ensuite le droit de produire les documents utiles à la taxation devant une autorité de recours qui devrait recommencer la procédure ab ovo, respectivement d'éviter qu'il puisse finalement obtenir d'être soumis à une procédure de taxation ordinaire au même titre que le contribuable qui a agi en temps utile (TF 2C\_509/2015, 2C\_510/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1.2; ATF 123 II 552, RDAF 1998 II 455, rés. in SJ 1998 p. 234; arrêts FI.1998.0084 du 2 août 2005 et FI.2003.0030 du 29 septembre 2003 consid. 2). Le Tribunal fédéral a précisé qu'il appartenait à l'autorité fiscale de mentionner dans sa décision les dispositions de l'art. 132 al. 3 LIFD et les conséquences en cas de non-respect. Un contribuable ne peut toutefois pas se plaindre de cette omission, lorsqu'au stade de la procédure de réclamation, l'autorité lui avait rappelé la nécessité de motiver ses griefs et de produire ses moyens de preuve, sous peine d'irrecevabilité de sa réclamation. Le contribuable qui ne donne pas suite à l'invitation de l'autorité ne peut ensuite prétendre avoir ignoré les conséquences d'une motivation insuffisante ou faire valoir que la décision attaquée était insuffisamment motivée (TF 2A.37/2002 précité consid. 2; ATF 123 II 552 précité, consid. 4f). Pour avoir une chance de succès, la contestation d'une taxation d'office nécessite que le contribuable lève toute incertitude sur les éléments fiscaux déterminants. Il doit prouver la réalité de l'état de fait matériel, dans son intégralité. Les manquements aux obligations de procédure qui ont conduit à la taxation d'office doivent être rectifiés en respectant spontanément et dûment les exigences formelles légales. La présentation des faits doit être détaillée de manière suffisante et les moyens de preuves adéquats doivent être, pour le moins, offerts. C'est seulement si ces conditions formelles sont remplies que le contribuable est en droit de faire la preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, Zurich 2001, p. 330 ad art. 132 LIFD).

#### **E. 4**

En raison de la différence du degré de motivation exigé pour une réclamation formée contre une décision de taxation ordinaire par rapport à une réclamation formée contre une décision de taxation d'office, il convient d'examiner ces actes séparément. a) Dans leur pourvoi, les recourants indiquent ne jamais avoir gagné les montants retenus par l'Office d'impôt dans ses décisions de taxation, montants qui ne ressortent ni de leur déclaration d'impôt, ni du dernier contrôle AVS du 3 mars 2016. Les recourants ont fait l'objet d'une taxation ordinaire pour la période fiscale 2010 malgré le fait qu'ils n'aient déposé aucune déclaration d'impôt avant que l'Office ne rende sa décision de taxation le 23 décembre 2013. La réclamation qu'ils ont formée contre cette décision n'avait, en principe, pas à être motivée. Cela étant, cette règle s'applique lorsque l'autorité qui examine la réclamation dispose de tous les éléments nécessaires pour contrôler le bien-fondé de la décision de taxation, soit lorsque le contribuable a déposé sa déclaration avec les annexes requises. Or, en l'espèce, les recourants ont attendu le 1<sup>er</sup> décembre 2014 pour déposer leur déclaration d'impôt, avec comme seule pièce, le certificat de salaire du recourant. Contrairement à ce que prétendent les recourants, l'Office d'impôt s'est fondé sur leur déclaration d'impôt pour établir la taxation, puis la proposition de règlement du 13 février 2017. Or, en l'absence de pièces justificatives, il a dû prendre en considération d'autres éléments pour établir le revenu et la

fortune imposables, tels que les informations recueillies sur la société C. \_\_\_\_\_ (actuellement en liquidation), soit notamment l'extrait du compte individuel du recourant établi par la caisse de compensation AVS. Pour chaque poste de la déclaration, l'Office d'impôt a expliqué en quoi certains montants ne pouvaient être retenus et d'autres devaient être ajoutés. Ces explications, nullement contredites par les recourants, ne prêtent le flanc à la critique. Pour le surplus, la feuille de contrôle AVS produite par les recourants n'a aucune incidence sur la période fiscale 2010 puisque le contrôle a porté sur les années 2011 à 2015. Sans fournir davantage d'explications, il est impossible de déceler en quoi les montants retenus par l'Office d'impôt dans sa proposition de règlement du 13 février 2017, confirmés par l'ACI, sont erronés. C'est dès lors à raison que l'autorité intimée a rejeté la réclamation formée contre la décision de taxation 2010 et a confirmé les montants retenus dans la proposition de règlement de l'Office d'impôt du 13 février 2017. Sur ce point, le recours doit être rejeté. b) S'agissant des réclamations formées contre les décisions de taxation d'office pour les périodes fiscales 2011, 2012 et 2013, elles avaient l'obligation d'être motivées. L'Office d'impôt a invité à plusieurs reprises les recourants à produire leurs déclarations d'impôt puis, lorsqu'enfin celles-ci ont été déposées, à fournir des justificatifs portant sur l'état de leurs revenus et de leur fortune, soit notamment leurs "certificats de salaire". Il a été précisé à maintes reprises que la réclamation devait être motivée et indiquer les moyens de preuves. Malgré ces avertissements, les recourants se sont systématiquement soustraits aux injonctions de l'autorité de taxation. Il convient ainsi de considérer que les déclarations d'impôt n'ont pas été déposées avec les annexes requises par la loi. Tout au plus, les recourants ont-ils fourni les livrets de caisse de l'activité indépendante de la recourante. Sur cette base lacunaire, il était impossible à l'ACI de retracer l'évolution des revenus et de la fortune des recourants, pour les périodes considérées. Les recourants n'ont ainsi rien fourni qui puisse démontrer que les taxations d'office étaient manifestement inexactes. Ils n'ont pas cherché à démontrer l'inexactitude de l'appréciation de l'Office d'impôt; ils se sont bornés à réaffirmer que toutes les taxations depuis 2010 seraient fausses et contraires à la réalité. Il suit de là que les recourants n'ont pas satisfait aux exigences que leur imposent la loi et la jurisprudence qui viennent d'être rappelées. L'ACI, constatant le défaut de motivation manifeste des réclamations, soit le non-respect d'une exigence à caractère formel, aurait dû les déclarer irrecevables et non les rejeter. Partant, c'est à tort que l'autorité intimée est entrée en matière sur ces réclamations au fond, ce qui, eu égard à la jurisprudence susmentionnée, justifierait l'annulation pure et simple de sa décision. Une telle annulation prolongerait toutefois inutilement la procédure, puisque l'ACI devrait ensuite rendre des nouvelles décisions constatant l'irrecevabilité de la réclamation dont elle avait été saisie. Il se justifie dès lors, par économie de procédure (cf. ATF 132 V 18 consid. 2.3, p. 22), de réformer d'office les décisions attaquées en ce sens que les réclamations du 17 janvier 2014 et du 2 février 2015 formées contre les décisions de l'Office d'impôt sont déclarées irrecevables.

#### **E. 5**

L'Office d'impôt a infligé aux recourants des amendes dans la proposition de règlement du 14 février 2017, dites amendes confirmées par l'autorité intimée dans les décisions sur réclamation. Les recourants n'ont contesté ni le principe, ni le montant de ces amendes dans le cadre de leurs réclamations, pas davantage que dans leur recours. Il n'y a dès lors pas lieu de s'y arrêter.

#### **E. 6**

S'agissant de la nouvelle conclusion prise dans la réplique tendant au remboursement de l'impôt sur le gain immobilier relatif à des transactions immobilières intervenues en 2014, elle sort du cadre fixé par les décisions attaquées qui concernent uniquement l'ICC et l'IFD pour les périodes fiscales 2010 à 2013 (cf. art. 79 al. 2 LPA-VD). Elle est partant irrecevable.

#### **E. 7**

Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté, dans la mesure où il est recevable. La décision sur réclamation pour la période fiscale 2010 est confirmée tandis que les décisions sur réclamation pour les périodes fiscales 2011, 2012 et 2013 sont réformées en ce sens que les réclamations du 17 janvier 2014 et du 2 février 2015 sont déclarées irrecevables. Le cas échéant, il appartiendra aux recourants de saisir l'autorité de taxation d'une demande de remise d'impôt (art. 167 LIFD et 231 LI). Vu l'issue du litige, les frais du présent arrêt seront mis à la charge des recourants déboutés (art. 49, 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.