

VD_OMNI FI.2018.0211 vom 30. Dezember 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-12-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0211

FR: VD_OMNI FI.2018.0211 du 30 décembre 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0211 del 30 dicembre 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district de Nyon, Administration fédérale des contributions | Recours formé par un couple de contribuables contre la décision sur réclamation de l'ACI déclarant leur réclamation contre une décision de taxation d'office irrecevable pour cause de tardiveté. Sous l'angle du droit à la protection de la bonne foi, l'existence de comportements contradictoires de la part de l'OID, si elle est établie, n'est en l'espèce pas de nature à remettre en cause le bien-fondé de la décision attaquée (consid. 4c). Selon la jurisprudence, une décision de taxation d'office est nulle lorsque le revenu ou le bénéfice imposable a été arrêté de façon délibérément arbitraire au détriment du contribuable, ce qui suppose que l'autorité de taxation ait connaissance de la situation de ce dernier et s'en écarte sans motif valable. Tel n'est pas le cas en l'occurrence; en particulier, le fait que l'employeur n'a pas respecté son obligation de transmettre le certificat de salaire à l'OID et que cet office a statué sans le sommer de s'exécuter n'entraîne pas la nullité de la décision de taxation d'office (consid. 5e). Rejet du recours et confirmation de la décision sur réclamation attaquée.

Erwägungen

E. 1

Déposé en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du

E. 4

Les recourants concluent principalement à la réforme de la décision sur réclamation attaquée dans le sens de l'annulation de la décision de taxation d'office rendue le 30 octobre 2017 et du renvoi du dossier de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision de taxation sur la base de la déclaration d'impôt 2016 qu'ils ont déposée le 17 janvier 2018 et des compléments d'information requis par l'OID dans l'intervalle. Ils font en substance valoir que l'OID a " explicitement accepté d'entrer en matière sur la déclaration d'impôt " qu'ils ont déposée le 17 janvier 2018, nonobstant le caractère tardif de ce dépôt - en tant qu'il doit être assimilé à une réclamation contre la décision de taxation d'office du 30 octobre 2017 -, vraisemblablement " au motif qu'il existait effectivement une différence plus que significative entre les revenus retenus d'office et les revenus effectivement réalisés "; à leur sens, " l'interdiction des comportements contradictoires ne permet pas à l'autorité de prendre en compte la déclaration d'impôt, certes tardive [...], puis de décider que finalement, elle ne le ferait pas ". a) Comme le relèvent les recourants, il apparaît que, après qu'ils ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période 2016, l'OID a " simultanément soutenu trois positions diamétralement différentes sur le « stade » de la procédure de

taxation " pour l'année fiscale en cause. aa) Considérant que le dépôt de cette déclaration d'impôt valait réclamation contre sa décision de taxation d'office du 30 octobre 2017, l'OID a relevé que cette réclamation semblait irrecevable pour cause de tardiveté. Il en a informé les recourants par courrier du 3 avril 2018, les invitant, en cas de maintien de leur réclamation, à lui faire part de leurs observations dûment motivées (cf. let. C/d supra). C'est sous cet angle que l'OID a adressé le dossier à l'autorité intimée comme objet de sa compétence (cf. let. C/h supra) et invité les recourants à s'acquitter, dans l'intervalle, des " éléments déclarés ou admis " (cf. let. C/j supra); c'est sous cet angle également que l'autorité intimée a rendu la décision sur réclamation qui fait l'objet du présent litige (let. C/k supra). bb) Parallèlement, l'OID semble avoir traité le dépôt de la déclaration d'impôt des recourants pour la période 2016 comme un dépôt qui aurait été effectué en temps utile. Ainsi a-t-il requis, par courrier du 9 mars 2018, des pièces justificatives en lien avec cette déclaration, en se référant à la " procédure de taxation en cours " (cf. let. C/c supra) - et non, par hypothèse, à une procédure de réclamation en cours. C'est également sous cet angle, selon toute vraisemblance, qu'il convient d'interpréter le courrier de l'OID du 2 juillet 2018 dans lequel il se dit " occupé actuellement au contrôle de [la] déclaration d'impôt [des recourants]" et invite ces derniers à reprendre contact " pour un complément d'information ou, le cas échéant, fixer un rendez-vous " (cf. let. C/g supra). cc) Simultanément enfin, l'OID a également considéré qu'aucune réclamation n'avait été formée contre sa décision du 30 octobre 2017, laquelle était en conséquence définitive et exécutoire. Il a ainsi adressé aux recourants, le 11 avril 2018, des rappels les invitant à s'acquitter des montants dus selon cette décision, engagé des poursuites à leur encontre (cf. let. C/e supra) et requis la mainlevée des oppositions qu'ils ont formées dans ce cadre en attestant formellement que la décision en cause n'avait pas été contestée - avant de retirer cette requête (cf. let. C/i supra).

b) Une telle confusion est à l'évidence pour le moins regrettable; le tribunal comprend aisément que les recourants aient eu des difficultés à " se situer dans ce flot d'informations contradictoires ", comme ils le relèvent dans leur acte de recours. Il convient néanmoins de relever d'emblée qu'il n'est pas contesté que la procédure " régulière " à la suite du dépôt de leur déclaration d'impôt pour la période 2016 par les recourants consistait à interpréter un tel dépôt comme valant réclamation contre la décision du 30 octobre 2017 et qu'il n'est pas davantage contesté, comme on l'a déjà vu, que cette réclamation n'a pas été formée en temps utile (cf. consid. 3b supra). c) Cela étant, les recourants soutiennent en substance que l'OID serait dans un premier temps entré en matière sur leur réclamation et qu'il ne pouvait dès lors par la suite la considérer comme irrecevable pour cause de tardiveté. aa) Comme déjà évoqué, il apparaît que l'OID a - par erreur - notamment traité le dépôt de la déclaration d'impôt pour la période 2016 comme un dépôt qui serait intervenu en temps utile, sans égard au fait qu'une décision de taxation d'office avait d'ores et déjà été rendue s'agissant de la période concernée. On ne voit pas dans ce cadre pour quel motif il aurait considéré la réclamation (en tant que le dépôt de cette déclaration devait être assimilé à une telle réclamation) comme étant recevable nonobstant son caractère tardif, le seul fait qu'il existe une différence - même significative - entre les revenus retenus d'office et les revenus effectivement réalisés, dont se prévalent les recourants, étant sans incidence sur les conditions de sa recevabilité; il n'est pas contesté pour le reste que les conditions d'une révision de la décision en cause n'étaient pas réunies, la révision étant exclue lorsque, comme en l'espèce, 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 (cf. art. 147 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LI). bb) Quoi qu'il en

soit, en tant que les recourants invoquent l'interdiction des comportements contradictoires, ils se prévalent en définitive de la protection de leur bonne foi. aaa) Découlant directement de l'art. 9 Cst. (cf. ég. art. 5 al. 3 Cst.) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le droit à la protection de la bonne foi préserve la confiance légitime que le citoyen met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore que l'administré se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée et que l'intérêt à une correcte application du droit ne se révèle pas prépondérant sur la protection de la confiance (ATF 141 V 530 consid. 6.2 et la référence, 137 II 182 consid. 3.6.2; TF 1C_179/2016 du 10 mai 2017 consid. 7.1; CDAP AC.2017.0417 du 23 juillet 2018 consid. 4a). Le principe de la bonne foi régit également les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée dans ce cadre, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 142 II 182 consid. 2.2.2, 131 II 627 consid. 6.1 et la référence; TF 2C_1023/2011 et 2C_1024/2011 du 10 mai 2012 consid. 5). Ainsi le contribuable ne peut-il bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (TF 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4 et la référence; cf. ég. CDAP FI.2018.0110 du 2 avril 2019 consid. 6a/bb, relevant, en référence à Noël / Aubry Girardin [éds], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct [CR-LIFD], 2 e éd., Bâle 2017 - Yersin/Aubry Girardin, Remarques préliminaires N 77, que cette limitation n'a pas une grande conséquence en pratique " car ce n'est que si les conditions précitées sont clairement remplies que le contribuable pourra valablement se prévaloir du principe de la confiance à l'égard des autorités fiscales "). bbb) Il s'impose de constater que les recourants ne peuvent se prévaloir de la protection de leur bonne foi dans les circonstances du cas d'espèce. En particulier, l'OID ne leur a donné, à proprement parler, aucune garantie ou autre renseignement erronés de quelque nature que ce soit; cet office n'a à aucun moment procédé à une nouvelle détermination des éléments imposables concernés (cf. art. 187 al. 1, 2 e phrase, LI), étant rappelé qu'il n'avait pas la compétence pour le reste de statuer sur la réclamation - cette compétence appartenant à l'autorité intimée (cf. art. 188 al. 2 et al. 3 LI). Les recourants n'établissent au demeurant aucunement - ni même ne prétendent - qu'ils se seraient fondés sur le comportement de l'OID pour prendre des dispositions auxquelles ils ne sauraient renoncer sans subir de préjudice. Au vrai, l'OID a simplement invité les recourants à produire différentes pièces justificatives en lien avec leur déclaration d'impôt alors même qu'il aurait dû constater d'emblée (comme il l'a implicitement fait en parallèle) qu'un tel complément d'instruction n'était pas nécessaire puisque la réclamation semblait irrecevable pour cause de tardiveté; le préjudice en découlant pour les intéressés, qui ne consiste en définitive que dans la perte de temps que la réunion et l'envoi des pièces en cause leur a occasionné, doit à l'évidence être

très fortement relativisé. cc) L'existence de comportements contradictoires de la part de l'OID, quelque regrettable qu'elle soit, n'a dès lors pas les conséquences que les recourants voudraient lui prêter. Dans les circonstances du cas d'espèce, le seul fait que l'OID a notamment invité les recourants à produire des pièces complémentaires en lien avec leur déclaration d'impôt pour la période 2016 n'avait pas pour conséquence que l'autorité intimée, qui applique le droit d'office (art. 41 LPA-VD), ne pouvait pas constater que leur réclamation était irrecevable pour cause de tardiveté - comme ils en avaient au demeurant été avertis en parallèle par cet office. d) Ce premier grief des recourants ne résiste dès lors pas à l'examen.

E. 5

A titre subsidiaire, les recourants font valoir que la décision rendue le 30 octobre 2017 par l'OID serait nulle. a) Aux termes de l'art. 130 LIFD respectivement 180 LI - dont la teneur est identique -, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle 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; elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2). Outre la condition d'une sommation, l'art. 130 al. 2 LIFD prévoit deux conditions ouvrant la procédure de taxation d'office: 1) le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou 2) les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Une interprétation textuelle de cette disposition (conjonction " ou ") laisse entendre que ces deux conditions sont alternatives. En vertu d'une telle interprétation, la seule violation d'obligations de procédure suffirait pour que l'autorité de taxation soit habilitée à procéder à une taxation d'office (après sommation). Il ressort toutefois de la jurisprudence constante que le droit de procéder à une taxation d'office suppose fondamentalement qu'il existe ou qu'il subsiste, après examen par l'autorité de taxation, une incertitude dans les faits qui empêche cette dernière de procéder à la taxation de manière complète et exacte; en d'autres termes, le fait que le contribuable ait violé des obligations de procédure n'ouvre pas le droit à procéder par taxation d'office, si l'autorité de taxation a pu par ailleurs établir d'office tous les éléments déterminants pour effectuer la taxation (TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.3 et les références). L'obligation d'effectuer une appréciation consciencieuse du cas impose à l'autorité de taxation de tenir compte, en procédant à une taxation d'office, de tous les éléments qui sont à sa disposition. L'appréciation consciencieuse des facteurs déterminants pour l'imposition implique pour l'autorité l'obligation de se rapprocher le plus possible de la situation réelle du contribuable, qu'elle estime sur la base des éléments à sa disposition et en fonction de l'expérience de la vie. Dans la mesure du possible, les éléments connus de chaque cas particulier devront entrer en ligne de compte, en particulier ceux fournis par des tiers. L'autorité fiscale peut le cas échéant procéder à des actes d'instruction additionnels pour établir les éléments nécessaires à la taxation qui ne seraient pas contenus dans ses dossiers; on ne peut cependant exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes et établisse les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (cf. TF 2C_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références, 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 5.1.2, 2C_467/2017 du 5 juillet 2018 consid. 5.4; CR-LIFD - Althaus-Houriet, Art. 130 N 23 et les références). En particulier, l'autorité fiscale n'a pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du

contribuable. Une certaine marge d'erreur entre les derniers facteurs fiscaux connus et ceux qui ont été retenus est inhérente à la taxation d'office; ce n'est que lorsque les valeurs qu'elle a retenues sont manifestement inexactes que le contribuable peut déposer une réclamation au sens de l'art. 132 al. 3 LIFD (CR-LIFD - Althaus-Houriet, Art. 130 N 25). b) Selon l'art. 127 LIFD respectivement 177 LI - dont la teneur est identique -, doit donner des attestations au contribuable notamment l'employeur, sur ses prestations au travailleur (al. 1 let. a). Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers; le secret professionnel protégé est réservé (al. 2). Dans ce cadre, l'autorité ne peut ainsi s'adresser directement au tiers pour exiger la remise d'une attestation que lorsque le contribuable n'a, malgré sommation, pas produit le document en cause. Elle n'est toutefois pas obligée de le faire et son abstention ne viole ni le droit du contribuable de faire administrer des preuves ni son droit d'être entendu - sous réserve de l'hypothèse dans laquelle le contribuable établit qu'il a en vain requis l'attestation de l'entité ou de la personne qui devait l'établir (CR LIFD - Althaus-Houriet, Art. 127 N 17 et les références; cf. ég. N 48). c) En droit vaudois, l'art. 179 LI prévoit par ailleurs que doivent produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale notamment les employeurs, sur le montant des prestations faites à leur personnel, au moyen d'une copie des certificats de salaire (al. 1 let. d), ceci dans un délai au 28 février de l'année qui suit la période fiscale (al. 1bis, 2 e tiret; concernant les modalités d'une telle production, cf. art. 6 al. 4 du règlement du 14 décembre 2016 sur le dépôt de la déclaration d'impôt des personnes physiques et des personnes morales, en particulier par voie électronique - RDVE; BLV 642.11.9.7). Cette mesure déploie également ses effets pour la taxation de l'impôt fédéral direct (CR LIFD - Althaus-Houriet, Art. 127 N 14). Selon l'art. 241 LI, celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci est puni d'une amende (al. 1). L'amende est de 1'000 francs au plus; elle est de 10'000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (al. 2). d) Selon la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de très rares exceptions la nullité d'une décision; de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision, sont en revanche des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1 et les références). La nullité doit être constatée d'office, en tout temps et par l'ensemble des autorités étatiques ; elle peut aussi être constatée en procédure de recours (ATF 137 III 217 consid. 2.4.3 et la référence; TF 5A_360/2018 du 4 décembre 2018 consid. 3.4.3.3). Dans l'ATF 137 I 273, le TF a retenu qu'était notamment frappée de nullité une décision de taxation d'office (définitive) rendue sans que l'autorité n'ait préalablement adressé au contribuable une formule de déclaration d'impôt (consid. 3.2-3.4); il résulte de ce même arrêt qu'il y a en revanche seulement annulabilité lorsqu'une formule de déclaration d'impôt est adressée à un contribuable qui la retourne à l'autorité de taxation sans la remplir et que cette dernière a omis de le sommer préalablement de satisfaire à ses obligations de procédure (consid. 3.5). Le TF a par ailleurs retenu que l'absence de sommation préalable n'empêchait pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation, lorsqu'il subsistait une incertitude sur ces éléments (arrêt 2C_620/2018 précité, consid. 6.4 et les références), respectivement que l'absence de sommation n'était pas rédhitoire mais excluait uniquement l'application de l'art. 132 al. 3 LIFD et permettait donc au contribuable de faire valoir les griefs qu'il

pourrait normalement soulever dans le cadre d'une taxation ordinaire (cf. arrêt 2C_467/2017 précité, consid. 5.3) - l'absence de sommation ne constituant ainsi en aucun cas un vice à ce point grave qu'il devrait entraîner la nullité de la décision de taxation d'office (arrêt 2C_203/2019 du 4 juillet 2019 consid. 3.3). Dans l'arrêt 2C_679/2016, 2C_680/2016 du 11 juillet 2017 auquel les recourants se réfèrent, le TF a examiné le cas d'une contribuable (salariée) qui avait été taxée d'office durant neuf années successives (périodes 2004-2012) par des décisions entrées en force du fisc zurichois. Il a retenu que si, dans le cadre d'une taxation d'office, l'autorité fiscale se basait sur les facteurs des périodes précédentes, dont elle s'écartait peu ou pas du tout, elle n'avait pas besoin de procéder à des mesures d'instruction complémentaires (consid. 5.2.1). Tel n'était toutefois pas le cas en l'occurrence, le fisc zurichois ayant procédé à des augmentations systématiques et massives du revenu imposable de l'intéressée sans se fonder pour ce faire sur aucun indice probant (consid. 5.2.2); en pareille hypothèse, il lui aurait appartenu de vérifier la plausibilité de ces augmentations en mettant en œuvre des mesures d'instruction complémentaires, notamment en demandant à l'employeur un certificat de salaire (consid. 5.2.3). A ce défaut, il apparaissait que les augmentations du revenu imposable de la contribuable se fondaient exclusivement sur des motifs punitifs respectivement fiscaux; les taxations d'office étaient en conséquence manifestement inexactes (au sens de l'art. 132 al. 3 LIFD). Pour autant, l'autorité fiscale n'avait pas violé son obligation d'effectuer la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse (au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD) dans une mesure telle qu'il en résulterait la nullité des taxations (consid. 5.2.4). Dès l'année 2006 toutefois, le fisc zurichois avait reçu copie des avis de saisie de salaire de l'intéressée (consid. 5.3) et ainsi eu connaissance de sa situation (en particulier de ses revenus et du fait qu'elle n'arrivait plus à payer ses impôts, ce qui signifiait que ceux-ci avaient été fixés au-delà de sa capacité contributive; consid. 5.3.1-5.3.2). Dès la période en cause, le procédé du fisc ZH était ainsi en contradiction avec les informations dont il disposait, et ce dans une mesure si grossière qu'il apparaissait comme l'expression d'un arbitraire injustifiable; l'autorité fiscale avait violé ses obligations d'une manière choquante voire insupportable (" in einer stossenden, ja geradezu unerträglichen Weise "), ce qui a entraîné la nullité des taxations d'office dès la période 2006 (consid. 5.3.3). En référence notamment à ce dernier arrêt, le TF a encore retenu dans un arrêt 2C_720/2018 du 11 septembre 2018 - auquel l'autorité intimée se réfère dans sa réponse au recours - qu'une taxation d'office était nulle (seulement) si l'autorité fiscale avait arrêté le revenu ou le bénéfice imposable de façon délibérément arbitraire au détriment du contribuable (" bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person "; consid. 3.2.3 et 3.3.2). e) En l'espèce, dans la décision de taxation d'office litigieuse du 30 octobre 2017, l'OID a arrêté le montant du revenu imposable des recourants à 348'000 fr. (au taux de 160'900) en matière d'ICC et à 362'500 fr. (au taux de 362'500 fr.) en matière d'IFD. Il n'apparaît pas que cet office aurait mis en œuvre quelque mesure d'instruction que ce soit afin de déterminer ces montants. Dans sa réponse au recours, l'autorité intimée indique à ce propos que " l'autorité de taxation s'est basée sur les informations en sa possession, à savoir les éléments déclarés par les recourants pour la période fiscale précédente (2015) avec une majoration de 20 % " (ch. 17, reproduit sous let. D/a supra). Les recourants font en substance valoir que l'OID avait connaissance du fait que A. _____ avait changé d'emploi en 2015, ce qui lui avait occasionné une diminution " d'au moins 40 % " de ses revenus, respectivement que les revenus de l'intéressé représentait " plus de 80 % des revenus du couple ". Ils estiment en outre, en référence à l'arrêt du TF 2C_679/2016, 2C_680/2016 mentionné ci-dessus, qu'il en résulte a contrario que l'autorité

fiscale doit mettre en œuvre les moyens de droit lui permettant d'arriver à une taxation d'office correcte " lorsque la loi cantonale lui permet d'obtenir des informations directement de tiers, dont l'employeur " - estimant à ce propos qu'il convient de distinguer l'hypothèse où l'autorité fiscale a la simple faculté de demander à l'employeur une copie du certificat de salaire de celle où (comme dans le canton de Vaud) la loi prévoit que ce dernier à l'obligation de lui communiquer une telle copie. Ils font en conséquence grief à l'OID de n'avoir pas pris en considération " les éléments qui étaient à sa disposition - ou qui auraient pu très facilement l'être - pour déterminer le salaire imposable de A._____ ". Ils soutiennent enfin que " l'interdiction des comportements contradictoires, le principe de la proportionnalité, l'interdiction de l'imposition confiscatoire et les règles régissant la procédure de taxation d'office doivent très clairement conduire à constater la nullité de la décision de taxation d'office " (cf. leur recours et leur réplique, en partie reproduits sous let. D/a et D/b supra). aa) Il résulte de la déclaration d'impôt des recourants pour la période 2015 - sur laquelle s'est fondé l'OID pour rendre la décision de taxation et calcul de l'impôt 2015 du 3 avril 2018 - que A._____ a alors annoncé avoir réalisé un revenu net de 213'717 fr. pour l'employeur " C._____ " durant la période du 1 er janvier au 30 juin 2015 respectivement un revenu net de 86'740 fr. pour l'employeur " D._____ " durant la période du 1 er septembre au 31 décembre 2015, soit un montant total de 300'457 francs. Outre les revenus de l'intéressé, les recourants ont annoncé dans cette même déclaration les montants respectifs de 3'816 fr. à titre de revenu d'une activité indépendante de B._____, de 58'885 fr. à titre de valeur locative nette de leurs immeubles et de 176 fr. à titre de revenu des titres, soit un montant total de 62'877 francs. Après déductions, il en est résulté un revenu imposable de 273'600 fr. en matière d'ICC respectivement de 296'600 fr. en matière d'IFD (cf. let. B supra). Comme déjà évoqué, il résulte de la réponse au recours que l'OID s'est fondé sur ces éléments pour procéder à la taxation d'office litigieuse (avec une majoration de 20 %). Ce faisant, cet office se devait, afin de procéder à une appréciation consciencieuse du cas (au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI), de tenir compte du changement d'activité de A._____ durant l'année en cause et de la diminution de ses revenus en résultant, dont il avait connaissance. L'intéressé a dans ce cadre réalisé un revenu mensuel net moyen de 21'685 fr. en 2015 (86'740 fr. / 4 mois), correspondant à un montant de 260'220 fr. par année (21'685 fr. x 12 mois). Un tel montant (théorique) correspond à une diminution de l'ordre de 40'000 fr. en regard du revenu annuel qu'il a effectivement réalisé en 2015; aucun élément ne laissait à penser pour le reste que les autres revenus des recourants avaient subi une modification significative entre 2015 et 2016. L'OID n'était certes pas tenu de s'en tenir strictement au résultat de ce calcul et pouvait bien plutôt, dans le cadre de son appréciation, retenir que les revenus des recourants avaient probablement augmenté dans une certaine mesure. En retenant un revenu imposable de 348'000 fr. en matière d'ICC et de 362'500 fr. en matière d'ICC, correspondant à des augmentations de l'ordre de 27 % en matière d'ICC respectivement de l'ordre de 22 % en matière d'IFD en regard des revenus imposables retenus pour la période 2015 - alors même que les revenus des recourants étaient a priori réputés avoir diminué en 2016 compte tenu du changement d'activité de A._____, comme on vient de le voir -, le tribunal considère toutefois qu'il pourrait avoir abusé de son pouvoir d'appréciation. En l'absence d'indices probants au dossier, il ne pouvait le cas échéant retenir une telle augmentation qu'après avoir mis en œuvre les mesures d'instruction complémentaires permettant de s'assurer de son caractère à tout le moins probable, notamment en demandant le certificat de salaire de A._____ à son employeur. Un tel complément d'instruction se serait d'autant plus

imposé dans le cas d'espèce qu'il ne pouvait échapper à l'OID que les revenus des recourants étaient " très fluctuants, aussi bien à la hausse qu'à la baisse " (comme le relève l'autorité intimée dans sa duplique) et que leurs revenus imposables étaient en particulier nettement inférieurs pour la période 2014 (soit 150'400 fr. en matière d'ICC respectivement 184'600 en matière d'IFD). A ce défaut et compte tenu des revenus effectivement réalisés par les recourants selon les pièces au dossier durant la période en cause, il s'impose de constater que la taxation d'office à laquelle a procédé l'OID le 30 octobre 2017 semble se fonder sur des motifs punitifs et/ou fiscaux plutôt que sur une appréciation consciencieuse de leur situation et qu'elle pourrait être qualifiée de manifestement inexacte (au sens des art. 133 al. 2 LIFD et 186 al. 2 LI). Ce constat n'a toutefois pas pour conséquence la nullité de la décision de taxation d'office du 30 octobre 2017, quoi que semblent en penser les recourants. Si l'augmentation des revenus des recourants retenue par l'OID ne reposait sur aucun indice probant et ne pouvait être retenue dans le cadre de l'appréciation consciencieuse à laquelle cet office aurait dû procéder, une telle augmentation n'en était pas moins possible. A la différence de la situation prévalant dès la période 2006 dans l'arrêt du TF 2C_679/2016, 2C_680/2016 précité en effet, l'OID n'avait pas connaissance des revenus effectivement réalisés par les recourants durant la période taxée d'office, mais uniquement des revenus qu'ils avaient réalisés durant les périodes précédentes; l'OID n'a dès lors pas arrêté leur revenu imposable de façon délibérément arbitraire à leur détriment. Les circonstances du cas d'espèce sont ainsi bien plutôt assimilables à celles prévalant pour les périodes 2004 et 2005 dans cet arrêt du TF, lequel a en substance retenu à ce propos que même si les augmentations du revenu imposable de la contribuable se fondaient exclusivement sur des motifs punitifs respectivement fiscaux et que les taxations d'office étaient manifestement inexactes, la violation de son obligation d'effectuer la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse par l'autorité fiscale n'était pas grossière dans une mesure telle que le constat de la nullité de la décision concernée se serait imposé (consid. 5.2.4). bb) Les recourants relèvent toutefois que dans le canton de Vaud - à la différence du canton de Zurich -, l'employeur a l'obligation de communiquer le certificat de salaire de ses employés à l'autorité fiscale, et soutiennent en substance, en se fondant sur une interprétation a contrario de l'arrêt du TF 2C_679/2016, 2C_680/2016 précité, que ce point aurait une incidence déterminante s'agissant d'apprécier la nullité de la décision de taxation d'office du 30 octobre 2017 dans le cas d'espèce. Il convient de relever d'emblée qu'il n'est pas contesté que si l'autorité fiscale peut, en vertu des art. 127 al. 2 LIFD et 177 al. 2 LI, requérir les attestations directement auprès des tiers concernés lorsque le contribuable ne satisfait pas à ses obligations, elle n'est pas tenue de le faire avant de procéder à une taxation d'office (cf. consid. 5a supra ; cf. ég. CR LIFD - Althaus-Houriet, Art. 130 N 26, relevant qu'une première omission de satisfaire à ses obligations de procédure par un contribuable aboutit en principe, après sommation, à une taxation d'office sur la base de coefficients expérimentaux ou d'autres chiffres connus, sans que l'autorité ne procède à d'autres recherches). Comme ils le précisent expressément dans leur réplique, les recourants fondent toutefois leur argumentation sur la disposition de l'art. 179 LI, singulièrement sur l'art. 179 al. 1 let. d LI (qui n'a pas d'équivalent en droit fédéral). Ils ne reprochent dès lors pas à l'OID de ne pas avoir requis le certificat de salaire directement de l'employeur en application des art. 127 al. 2 LIFD et 177 al. 2 LI - comme cet office aurait pu le faire à titre de mesure d'instruction complémentaire -, mais bien plutôt de n'avoir pas sommé l'employeur de lui transmettre le certificat de salaire en cause - comme ce dernier devait le faire; en d'autres termes, il aurait à leur sens appartenu à l'OID, avant de procéder à

leur taxation d'office, de (tenter de) faire respecter son obligation légale à l'employeur en le sommant de s'exécuter (cf. art. 241 al. 1 LI). Ce grief ne résiste pas à l'examen. Comme le relève l'autorité intimée dans sa duplique, l'art. 179 al. 1 let. d LI prévoit une obligation à la charge de l'employeur - et non, par hypothèse, de l'autorité fiscale. Cette dernière peut procéder à la taxation d'office des contribuables après leur avoir adressé une sommation - et non, par hypothèse, après avoir adressé le cas échéant une sommation également à l'employeur, le législateur vaudois n'ayant pas modifié la teneur de l'art. 180 al. 2 LI en même temps qu'il a introduit l'art. 179 al. 1 let. d LI. A supposer même que, nonobstant ce qui précède et selon une interprétation des art. 179 al. 1 let. d et 241 al. 1 LI respectivement des considérants de l'arrêt du TF 2C_679/2016, 2C_680/2016 précité a contrario, il y ait lieu de retenir que lorsque le droit cantonal prévoit l'obligation pour l'employeur de transmettre une copie du certificat de salaire à l'autorité fiscale, cette dernière ne pourrait pas procéder à une taxation d'office sans avoir préalablement sommé l'employeur de s'exécuter - question qui peut demeurer indécise en l'occurrence -, l'absence d'une telle sommation n'aurait pas pour conséquence que la taxation d'office serait nulle. Comme rappelé ci-dessus, le TF a d'ores et déjà eu l'occasion de retenir qu'une taxation d'office effectuée sans sommation préalable du contribuable n'était pas nulle, mais excluait tout au plus l'application de l'art. 132 al. 3 LIFD (cf. consid. 5d supra); à l'évidence, l'absence de sommation adressée à un tiers pourrait tout au plus avoir une conséquence similaire et ne saurait constituer un vice d'une gravité telle qu'il en résulterait la nullité de la taxation d'office. Contrairement à ce que prétendent les recourants, le TF a au demeurant expressément retenu au consid. 5.2.3 de l'arrêt 2C_679/2016, 2C_680/2016 précité qu'il aurait appartenu au fisc zurichois de requérir le certificat de salaire de la recourante auprès de son employeur, afin de s'assurer du caractère à tout le moins vraisemblable de l'augmentation conséquente de son revenu imposable; il n'a toutefois pas considéré que cette violation par le fisc zurichois de son devoir de procéder à une appréciation consciencieuse de la situation de la recourante était d'une gravité telle qu'elle aurait conduit à la nullité des taxations d'office (cf. consid. 5.2.4) - nullité qui n'a été admise, comme on l'a déjà vu, qu'à partir du moment où l'autorité fiscale avait connaissance de la situation effective de la recourante par le biais des pièces relatives aux saisies de salaire de cette dernière (consid. 5.3). Il en va de même, mutatis mutandis, dans la présente espèce; si, comme on l'a vu ci-dessus, l'OID ne pouvait retenir dans le cadre de la taxation d'office une augmentation de l'ordre de 40 % du revenu imposable des recourants sans avoir au préalable à tout le moins demandé le certificat de salaire de A. _____ à son employeur (cf. consid. 5e/aa supra) - en rappelant à ce dernier son obligation légale et en le sommant de s'exécuter -, la seule absence d'une telle sommation ne saurait avoir pour conséquence la nullité de la taxation d'office litigieuse. cc) Dans leur recours, les recourants se prévalent enfin de l'interdiction des comportements contradictoires (soit la protection de la bonne foi; cf. consid. 4c/bb supra), du principe de la proportionnalité, de l'interdiction de l'imposition confiscatoire respectivement, d'une façon générale, des " règles régissant la procédure de taxation d'office ", principes dont ils estiment qu'ils devraient " très clairement " conduire au constat de la nullité de la taxation d'office litigieuse. La taxation d'office litigieuse ne saurait être qualifiée d'imposition confiscatoire dans les circonstances du cas d'espèce, à supposer que l'interdiction de l'imposition confiscatoire doive être examinée dans ce cadre. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire en effet, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il

convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes. Le TF a notamment jugé que l'essence de la propriété privée n'était pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition du contribuable ne suffisait pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5.1 et les références; TF 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1). En l'espèce, si l'imposition résultant de la taxation d'office (pour un montant total de l'ordre de 97'000 fr.) est certes supérieure au revenu imposable effectif des recourants (après déductions) selon leur déclaration d'impôt 2016 (soit environ 93'000 fr. en matière d'ICC, selon le courrier de l'OID du 20 juillet 2018), il ne s'agit que d'un événement ponctuel et extraordinaire directement lié au fait qu'ils ont été taxés d'office - il ne s'agit donc pas d'une imposition appelée à se répéter périodiquement (cf. pour comparaison TF 2D_7/2016 du 25 août 2017 consid. 5.2 in fine, non publié aux ATF 143 II 459). Pour le reste, la seule existence de comportements contradictoires de la part de l'OID - dont on a vu qu'elle n'avait pour ainsi dire occasionné aucun préjudice aux recourants, sinon une confusion certaine (cf. consid. 4c) - ne saurait manifestement justifier que soit constatée la nullité de la taxation d'office litigieuse, pas davantage, comme on l'a déjà vu, que la violation par cet office de son devoir de procéder à une appréciation consciencieuse de la situation des intéressés dans ce cadre (consid. 5e/bb et 5e/cc). Le principe de la proportionnalité, à supposer même qu'il trouve application s'agissant d'apprécier la nullité d'une décision, ne conduirait pas à un autre résultat dans les circonstances du cas d'espèce.

E. 6

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation litigieuse confirmée. Compte tenu de l'issue du litige, un émolument de 2'000 fr. est mis à la charge des recourants (cf. art. 144 al. 1 et al. 5 LIFD; art. 49 al. 1 LPA-VD, art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1), solidairement entre eux (art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative - PA; RS 172.021 -, applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1 LPA-VD).

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