

VD_OMNI FI.2024.0057 vom 7. Januar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-01-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0057

FR: VD_OMNI FI.2024.0057 du 7 janvier 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0057 del 7 gennaio 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | C'est à juste titre que l'Administration cantonale des impôts (ACI) a déclaré irrecevable la réclamation du recourant contre la décision de taxation d'office. Cette déclaration semble avoir été formée tardivement et ne répond de toute manière pas aux exigences formelles de motivation. Le recourant n'a en effet pas apporté la preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office. Le recourant ne fait valoir aucun motif de restitution de délai. En outre, il ne peut pas se prévaloir de la nullité absolue de la décision dès lors que l'office d'impôt ne l'a pas taxé de manière délibérément arbitraire à son détriment. Finalement, le recourant ne peut se prévaloir de sa bonne foi dès lors que l'autorité ne lui a donné aucune assurance. Recours rejeté. Recours au TF rejeté par arrêt du 7 janvier 2025 (9C_524/2024).

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), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le recourant a sollicité son audition afin notamment d'être entendu sur les circonstances de la notification de la décision du 28 novembre 2023 de l'OID. a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour le justiciable de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos. Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; TF 1C_96/2019 du 27 mai 2020 consid. 2.1 et les références citées). b) En l'espèce, les dossiers de la CDAP et de l'ACI, qui comprennent différentes écritures du recourant, permettent au tribunal de se faire une idée complète et précise de

l'affaire. En particulier dans le cadre de la présente procédure, le recourant a pu faire valoir son point de vue à deux reprises sur la notification de la décision de l'OID et il n'apparaît pas que son audition sur ce point apparaisse indispensable. Dès lors, les pièces au dossier sont suffisantes pour établir les faits pertinents et traiter en toute connaissance de cause les moyens soulevés. Par appréciation anticipée des preuves, le tribunal s'estime en mesure de statuer en l'état et renoncera en conséquence à auditionner le recourant, sans qu'il n'en résulte une violation de son droit d'être entendu.

E. 3

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

L'autorité intimée a déclaré irrecevable la réclamation du 8 janvier 2024 dès lors que celle-ci avait été formée tardivement et qu'elle ne respectait en outre pas les exigences de forme puisqu'elle n'indiquait aucun moyen de preuve. Dans son recours, le recourant a allégué que la décision de taxation d'office n'était entrée dans sa sphère d'influence que le 12 décembre 2023, de sorte que sa réclamation du 8 janvier 2024 n'était pas tardive. Par ailleurs, il a estimé que l'ACI avait fait preuve d'un formalisme excessif insoutenable en ignorant la déclaration produite le 31 janvier 2024. Finalement, il a relevé que l'ACI disposait de tous les éléments nécessaires à l'établissement correct de sa situation fiscale lors de son examen de la décision de l'OID. Elle aurait ainsi dû constater qu'une estimation de revenu de 266'200 fr. menant à un montant d'impôt de 87'248 fr. alors que son revenu réel s'élevait à 89'200 fr. constituait un résultat choquant. a) 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 irrecevable. 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). Ainsi, 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. Si l'irrecevabilité de la réclamation doit être confirmée, il n'y a en règle générale pas lieu d'entrer en matière sur les critiques du contribuable concernant la taxation elle-même (CDAP FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 4d et les références citées). b) Les décisions de taxation peuvent faire l'objet d'une réclamation. Celle-ci s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 186 al. 1 LI et 132 al. 1 LIFD). En règle générale, la réclamation n'a pas à être motivée pour être recevable. Cette règle souffre cependant une exception lorsque l'autorité a effectué une taxation d'office. Les art. 186 al. 2 LI et 132 al. 3 LIFD permettent en pareil cas au contribuable de déposer une réclamation contre la taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit alors être motivée et indiquer les moyens de preuve. La teneur de l'art. 48 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des

cantons et des communes (LHID; RS 642.14) est identique. c) Le délai de trente jours pour former opposition 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. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 133 al. 1 LIFD; art. 19 et 20 al. 1 LPA-VD, applicables par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). aa) Passé ce délai de trente jours, l'art. 133 al. 3 LIFD prévoit qu'une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement. En droit vaudois, il résulte de l'art. 22 LPA-VD (applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI) que le délai peut être restitué lorsque la partie ou son mandataire établit qu'il a été empêché, sans faute de sa part, d'agir dans le délai fixé (al. 1). La demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé; dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis; sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). bb) La notification d'une décision suppose que cette dernière ait été communiquée effectivement à son destinataire. S'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où l'envoi entre dans la sphère d'influence ou de "puissance" de son destinataire (ATF 137 III 208 consid. 3.1.2; théorie de la réception, v. ég. ATF 143 III 15 consid. 4.1); il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (TF 2C_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1; 2C_855/2018 du 24 octobre 2018 consid. 3.2; 1B_214/2010 du 13 juillet 2010). Lorsque la forme est écrite, la décision doit parvenir à la connaissance des intéressés; plus particulièrement, ceux-ci doivent être mis dans la situation où la prise de connaissance ne dépend plus que d'eux-mêmes ou de leurs représentants (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} édition, Berne 2011, n° 2.2.8.4, références citées). Le fardeau de la preuve de la notification d'un acte, respectivement de la date à laquelle celle-ci a été effectuée, incombe en principe à l'autorité ou à la personne qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 142 IV 125 consid. 4.3; 136 V 295 consid. 5.9; 129 I 8 consid. 2.2; TF 1C_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1; 4A_236/2009 du 3 septembre 2009 consid. 2.1). L'apport de la preuve est toutefois simplifié lorsque la décision est notifiée par pli recommandé; il peut en résulter une fiction de notification; ainsi, un envoi recommandé qui n'a pas été retiré est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours suivant la remise de l'avis d'arrivée dans la boîte aux lettres ou dans la case postale de son destinataire (ATF 134 V 49 consid. 4; 130 III 396 consid. 1.2.3; 127 I 31 consid. 2a/aa; 123 III 492 consid. 1, et les arrêts cités). L'envoi sous pli simple ou par courrier prioritaire, contrairement à l'envoi sous pli recommandé, ne fait pas preuve, mais la notification peut résulter de l'ensemble des circonstances. L'autorité supporte les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 142 IV 125 consid. 4.3; TF 1C_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1). d) En l'espèce, le dossier ne permet pas de déterminer à quelle date la décision de taxation d'office du 28 novembre 2023 a été notifiée au recourant. Cela étant, en formant réclamation le 8 janvier 2024, soit presque un mois et demi après l'envoi de la décision contestée, il est vraisemblable que le recourant n'a pas respecté le délai de réclamation prévu par les art. 186 al. 1 LI et 132 al. 1 LIFD. Ce

d'autant plus que, dans sa lettre du 8 janvier 2024 à l'OID, il a demandé "d'accepter exceptionnellement le recours" et de lui "accorder un ultime délai pour établir la déclaration correcte". Ce n'est que dans le cadre de la présente procédure, soit après que l'ACI ait déclaré le recours irrecevable notamment en raison de sa tardiveté que le recourant a allégué avoir reçu la décision de taxation d'office le 12 décembre 2023 seulement. Quoiqu'il en soit, cette question n'a pas besoin d'être définitivement tranchée puisque, même s'il fallait admettre que la réclamation était intervenue dans le délai de trente jours, il y aurait encore lieu d'examiner si celle-ci répond aux autres exigences formelles, en particulier celles relatives à la motivation. e) 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. La preuve de l'inexactitude doit être apportée de manière exhaustive (TF 9C_291/2024 du 19 juin 2024 consid. 3.3 et les références citées). 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; CDAP FI.2019.0077 du 5 décembre 2019 consid. 3b). 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). 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). Les délais fixés dans la loi ne peuvent être prolongés (cf. art. 119 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). Ceux impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux ou suffisants et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais (cf. art. 119 al. 2 LIFD et 21 al. 2 LPA-VD). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in : Commentaire romand LIFD, 2^e éd. Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, ad art. 119 LIFD, n° 3; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 728). 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 avoir des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir sur ce point Moor/Poltier, Droit administratif II, 3^e éd., Berne 2011, n° 2.2.6.7). L'inobservation des délais légaux ne peut, quant à elle, être corrigée que par la voie de la restitution (Jean-Maurice Frésard, in : Commentaire de la loi sur le Tribunal fédéral, Berne 2009, ad art. 47 LTF n° 4, p. 314). f) En l'occurrence, l'acte du 8 janvier 2024 ne satisfaisait de toute évidence pas aux exigences accrues de motivation d'une réclamation déposée contre une décision de taxation d'office. Il ne contenait en particulier aucun fait ou moyen de preuve susceptible d'établir que la décision attaquée était manifestement inexacte. Le recourant s'est limité à affirmer qu'il n'avait "pas eu un revenu totalement différent du revenu taxé" et l'autorité intimée a considéré qu'il voulait indiquer l'inverse. En outre, il a allégué avoir eu de gros problèmes avec sa fiduciaire et n'avoir jamais reçu le résultat du travail demandé, mais il n'a toutefois avancé

aucun chiffre, ni produit aucune preuve. Il a d'ailleurs implicitement admis qu'il n'avait pas encore établi sa déclaration puisqu'il a demandé l'octroi d'un délai pour ce faire. Or, la recevabilité de la réclamation devait s'examiner à l'issue du délai légal – non prolongeable – de trente jours et il n'y avait pas lieu d'accorder de délai supplémentaire au recourant pour corriger son défaut de motivation. La fixation d'un délai de grâce découlant du principe de l'interdiction du formalisme excessif ne s'impose en effet qu'en cas de défauts mineurs (par ex. en cas d'absence de signature ou de procuration) et non en cas de défaut de motivation si flagrant (cf. dans ce sens CDAP FI.2019.0077 du 5 décembre 2019 consid. 3d). Ce n'est que le 31 janvier 2024 qu'il a transmis sa déclaration d'impôt relative à l'année 2022. Même en tenant compte de la date de notification alléguée par le recourant dans son recours, soit le 12 décembre 2023, il y aurait lieu de constater qu'il n'a apporté aucune preuve de l'inexactitude manifeste de la décision de taxation dans le délai de réclamation qui, le cas échéant, serait arrivé à échéance le 11 janvier 2024. Il est en outre rappelé que s'agissant d'un délai légal, celui-ci ne pouvait pas être prolongé. Il s'ensuit qu'en déclarant irrecevable la réclamation et en ne tenant pas compte de la déclaration d'impôt 2022 déposée tardivement, l'autorité intimée s'est conformée à la jurisprudence rendue en la matière et n'a pas fait preuve d'un formalisme excessif. g) Pour le surplus, le recourant ne fait valoir aucun motif de restitution de délai (cf. art. 168 LI et 22 LPA-VD), qui aurait constitué l'unique moyen de corriger le défaut de motivation de sa réclamation à l'échéance du délai légal. Quoi qu'il en soit, une surcharge de travail administratif ou un arrêt maladie ne sont pas des empêchements non fautifs de nature à fonder un motif de restitution de délai dans la mesure où ils n'empêchent pas de mandater un professionnel pour qu'il s'occupe de former une réclamation dans les délais (cf. CDAP FI.2018.0152 du 3 janvier 2019 consid. 4 et les références citées). h) Partant, au vu de tout ce qui précède, l'ACI n'a dès lors pas violé le droit ni abusé de son pouvoir d'appréciation en déclarant irrecevable la réclamation du recourant pour cause de tardiveté et pour défaut de motivation. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'examiner les griefs de nature matérielle invoqués par le recourant.

E. 5

Il reste toutefois à examiner, si la décision de taxation d'office litigieuse serait affectée d'un vice de nullité absolue, pouvant être soulevé en tout temps. L'autorité intimée a relevé à ce propos qu'elle ne décelait aucun indice d'arbitraire dans l'évaluation du revenu imposable du recourant pour 2022, estimant qu'aucune information n'était en sa possession en relation avec son activité lucrative indépendante pour cette période fiscale, outre les précédentes décisions de taxation des périodes fiscales 2020 et 2021. Sur cette base, l'OID a certes retenu un bénéfice important mais celui-ci n'apparaissait pas démesuré eu égard aux revenus antérieurs du recourant. Le recourant a souligné que le montant d'impôt à payer pour 2022 équivalait quasiment à son revenu imposable. Par ailleurs, si l'OID avait estimé une augmentation de 3,5% de son revenu imposable entre 2020 et 2021, c'est une augmentation de 20% qu'il a retenu entre 2021 et 2022. Ce bond de 3,5% à 20% n'était selon lui pas justifié et arbitraire, ce qui devrait conduire à la nullité de la décision de taxation d'office du 28 novembre 2023. a) Selon la jurisprudence, la nullité absolue d'une décision, qui peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office, ne frappe que les décisions affectées d'un vice qui doit non seulement être particulièrement grave, mais aussi manifeste ou dans tous les cas clairement reconnaissable, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis dans les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système

d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Entrent principalement en ligne de compte comme motifs de nullité la violation grossière de règles de procédure ainsi que l'incompétence qualifiée (fonctionnelle ou matérielle) de l'autorité qui a rendu la décision; en revanche, des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. ATF 145 III 436 consid. 4 et les arrêts cités; 137 I 273 consid. 3). La taxation d'office doit être effectuée sur la base d'une appréciation consciencieuse (art. 130 al. 2 LIFD; art. 180 al. 2 LI). L'évaluation à laquelle doit procéder l'autorité fiscale doit se rapprocher le plus possible des faits réels et de la vérité matérielle. Elle ne peut donc pas s'écarter délibérément de la réalité au détriment du contribuable pour des motifs fiscaux ou pénaux. Si l'autorité fiscale augmente systématiquement le revenu estimé d'une année à l'autre sans prendre de mesures d'investigation ou de clarification pour vérifier la plausibilité de ces augmentations, cela conduit à qualifier son appréciation de manifestement inexacte au sens des art. 132 al. 3 LIFD et 186 al. 2 LI (cf. TF 2C_573/2020 du 22 avril 2021 consid. 8.1). La jurisprudence a toutefois précisé qu'une telle façon de procéder ne saurait en soi être considérée comme une violation si flagrante des obligations de l'autorité fiscale qu'elle aurait pour conséquence la nullité de la taxation d'office (cf. TF 2C_164/2019 du 18 avril 2019 consid. 3.3; 2C_720/2018 du 11 septembre 2018 consid. 3.2.3; 2C_679/2016 du 11 juillet 2017 consid. 4.2 et 5.2.4). Une telle nullité n'est admise que si l'autorité de taxation apprécie la situation du contribuable d'une manière sciemment contradictoire vis-à-vis des informations dont elle dispose, et ce dans une mesure si grossière qu'elle apparaît comme l'expression d'un arbitraire injustifiable (cf. TF 2C_679/2016 précité consid. 5.2.4, dans lequel l'autorité fiscale avait reçu copie des avis de salaire du contribuable et connaissait ainsi son revenu réel, mais avait nonobstant procédé à une augmentation systématique et massive du revenu imposable en contradiction grossière avec les pièces claires dont elle disposait). Dans la mesure du possible, les éléments connus de chaque cas particulier doivent 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). L'autorité fiscale n'a ainsi 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). La CDAP a déjà eu l'occasion de juger à ce propos qu'une majoration de 20% des revenus annuels de la période fiscale précédente n'apparaissait pas excessive au regard du secteur dans lequel l'activité lucrative était exercée (CDAP FI.2019.0135 du 16 juillet 2020 consid. 5c). b) En l'espèce, l'OID a arrêté dans la décision de taxation d'office du 28 novembre 2023 le revenu imposable du recourant à un montant de 266'200 fr. en matière d'ICC et de 263'800 fr. en matière d'IFD. Il s'est fondé pour faire cette évaluation sur la déclaration fiscale du recourant pour l'année 2020, arrêtant un revenu imposable de 213'600 fr., ainsi que la décision de taxation d'office pour l'année 2021, arrêtant un revenu imposable de 221'100, laquelle n'avait pas été contestée par l'intéressé. L'ACI a validé cette manière de faire en considérant que les

revenus du recourant avaient augmenté en 2021 et que les activités entrepreneuriales avaient connu un essor en 2022, à la fin des restrictions liées à la pandémie de Covid-19. La majoration des revenus appliquée par l'OID entre l'année 2021 et 2022 correspond à 20% et n'apparaît pas excessive pour une activité telle que celle exercée par le recourant, à savoir l'exploitation d'une agence de communication visuelle, de publicité et de multimédia. A tout le moins, on ne peut pas retenir que l'office d'impôt aurait taxé l'intéressé de manière délibérément arbitraire à son détriment, en contradiction grossière avec des informations probantes dont il avait connaissance. Les circonstances exceptionnelles qui avaient amené le Tribunal fédéral à admettre, dans l'arrêt 2C_679/2016 précité, un motif de nullité ne sont pas réalisées en l'espèce. Le recourant ne saurait ainsi se prévaloir de la nullité pour remettre en cause la décision de taxation litigieuse qu'il n'a pas contestée en temps utile, comme on l'a vu précédemment.

E. 6

Enfin, le recourant s'est prévalu de la protection de sa bonne foi en ce sens qu'il se serait fié aux agissements de l'administration. D'une part, selon lui, l'OID lui aurait implicitement imparti un délai pour produire sa déclaration fiscale dès lors qu'il n'a pas refusé sa demande exceptionnelle de délai. En outre, après l'avoir produite, l'OID l'a contacté pour fixer un entretien téléphonique, ce qui pouvait être interprété comme un changement de position de l'administration. a) 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

E. 10

mai 2017 consid. 7.1; CDAP AC.2020.0054 du 9 mars 2021 consid. 5a, FI.2018.0164 du 9 avril 2020 consid. 4a). Le droit à la protection de la bonne foi peut aussi être invoqué en présence d'un simple comportement de l'administration, pour autant que celui-ci soit susceptible d'éveiller chez l'administré une attente ou une espérance légitime (cf. ATF 129 II 361 consid. 7.1, 129 I 161 consid. 4.1; TF 1C_307/2019 du 3 avril 2020 consid. 5.1). La précision selon laquelle l'attente ou l'espérance doit être " légitime " est une autre façon de dire que l'administré doit avoir eu des raisons sérieuses d'interpréter comme il l'a fait le comportement de l'administration et d'en tirer les conséquences qu'il en a tirées; tel n'est notamment pas le cas s'il apparaît, au vu des circonstances, qu'il devait raisonnablement avoir des doutes sur la signification du comportement en cause et se renseigner à ce propos auprès de l'autorité (cf. ATF 134 I 199 consid. 1.3.1; TF 2D_50/2019 du 17 janvier 2020

consid. 4.1, 2C_1013/2015 du 28 avril 2016 consid. 3.1). b) En l'espèce, contrairement à ce qu'avance le recourant, l'OID ne lui a pas, même implicitement, imparti de délai pour produire sa déclaration fiscale. Au contraire, après la réclamation du 8 janvier 2023, l'OID a immédiatement relevé, dans son envoi du 12 janvier suivant, que la déclaration 2022 n'avait pas été transmise et que la réclamation était hors délai. Elle lui a clairement indiqué que sa réclamation était ainsi irrecevable et a confirmé les éléments imposables. Le délai imparti ne visait que d'éventuelles observations sur la recevabilité de sa réclamation, ce qui ne pouvait échapper au recourant qui était déjà représenté par une mandataire professionnelle. L'OID n'a jamais indiqué ou laissé entendre de quelque façon que ce soit que sa situation fiscale pourrait être revue dans son ensemble à ce stade. On ne voit au demeurant pas ce qui aurait justifié que l'OID lui impartisse en connaissance de cause un nouveau délai pour produire des pièces complémentaires dans les circonstances du cas d'espèce, alors même que le délai imparti par cet office pour compléter la motivation de sa réclamation était d'ores et déjà échu comme on l'a vu ci-dessus. Le tribunal ne distingue pour le reste aucun autre élément de nature à établir les prétendues attentes légitimes dont le recourant se prévaut dans le cadre de la procédure devant l'OID en lien avec la période fiscale concernée, ni d'ailleurs d'éventuelles dispositions qu'il aurait prises. S'agissant en particulier de l'entretien téléphonique du 26 février 2024, aucun élément au dossier ne permet de retenir qu'une assurance aurait été donnée avant ou pendant celui-ci en lien avec cette période fiscale. c) Dès lors, ce grief sera rejeté. 7. Il y a encore lieu de relever que le dispositif ainsi que l'état de fait de la décision sur réclamation du 12 mars 2024 de l'ACI fait mention de manière erronée de la période fiscale 2021 alors qu'il est clair que seule la période fiscale 2022 était concernée. Il s'agit manifestement d'une erreur de plume dès lors que la décision de taxation d'office de l'OID concerne bien la période fiscale 2022, ce qui ressort d'ailleurs explicitement de l'entête de la décision sur réclamation de l'ACI. Celle-ci a en outre, dans sa réponse du 5 juin 2024, rectifié en ce sens le dispositif de sa décision sur réclamation du

E. 12

mars 2024. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation, telle que rectifiée dans la réponse de l'autorité intimée du 5 juin 2024 en ce sens que son dispositif porte sur la période fiscale 2022, confirmée. Vu l'issue du recours, les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr., sont mis intégralement à sa charge (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD et art. 2 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD).

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