

# VD\_OMNI FI.2024.0079 vom 28. April 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-04-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0079](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0079)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0079 du 28 avril 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0079 del 28 aprile 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI, déclarant irrecevable la réclamation dirigée contre une décision de taxation d'office. Les recourants n'ont pas remis leur déclaration d'impôt et n'ont fourni aucune pièce dans le délai de réclamation, se limitant à fournir des indications partielles et approximatives. L'ACI pouvait, partant, considérer que les exigences de motivation de la réclamation n'étaient pas réunies. La décision de taxation ne peut pour le surplus pas être qualifiée de nulle, l'autorité de taxation n'ayant pas cherché à augmenter de manière arbitraire au détriment des recourants leurs facteurs imposables. Recours rejeté.

## 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

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. 3

La décision attaquée déclare irrecevable la réclamation contre la décision de taxation d'office et de prononcé d'amendes. L'autorité intimée n'est donc pas entrée en matière sur la réclamation des recourants et n'a pas examiné la décision de taxation d'office sur le fond. Dans une telle hypothèse, selon la jurisprudence constante, l'autorité de recours doit uniquement examiner si c'est à bon droit que celle-ci a prononcé une décision d'irrecevabilité. 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 (ATF 131 II 548 consid. 2.3 in fine;

arrêts TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.2 et les références; 2C\_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.3; 2C\_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2). Ainsi, lorsque comme en l'espèce, l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable pour insuffisance de la motivation, 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 (arrêt CDAP FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 4d et les références citées).

#### **E. 4**

Les recourants contestent le refus de l'autorité intimée d'entrer en matière sur leur réclamation. Ils soutiennent qu'ils ont fourni suffisamment d'indications, dans leur réclamation, pour permettre à l'autorité intimée de retenir que la décision de taxation d'office relative à la période fiscale 2021 était manifestement inexacte. a) 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; cf. également 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). 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. 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 (arrêt 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; arrêt FI.2024.0057 du 21 août 2024 consid. 4e, confirmé par l'arrêt TF 9C\_524/2024 du 7 janvier 2025). 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). b) Les recourants n'ayant pas déposé leur déclaration d'impôt dans le délai imparti par la sommation du 25 juillet 2022, les conditions étaient réunies pour permettre à l'autorité de taxation de les taxer d'office. Les recourants ne le contestent d'ailleurs pas. Dans ces circonstances, la recevabilité d'une réclamation dirigée contre la décision de taxation d'office était soumise aux exigences accrues de motivation des art. 186 al. 2 LI et 132 al. 3 LIFD, qui ont été rappelées dans la décision de taxation d'office du 26 juin 2023. A l'appui

de leur réclamation, les recourants, qui n'ont fourni aucune pièce complémentaire et n'ont en particulier pas transmis leur déclaration d'impôt, se sont limités à indiquer ce qui suit: "Pour ce qui est de 2021, ce qui est sûr, c'est que mon activité indépendante n'était pas folle, bien au contraire. De plus, dès juin 21, j'ai commencé une activité salariale. En 2021, nous avons refait toute notre cuisine à Corcelles. Le montant total était supérieur à 30000.-fr. Nous n'avons pas lu que vous preniez en compte ces changements !" Si la seule absence de transmission de la déclaration d'impôt n'entraînait pas l'irrecevabilité de la réclamation, la simple mention d'une réduction de l'activité lucrative indépendante, ainsi que l'allégation, non documentée, de frais d'entretien conséquents, ne suffisait pas à établir que la taxation d'office était manifestement inexacte, les informations communiquées par les recourants n'étant en effet que partielles et approximatives. Or, selon la jurisprudence rappelée ci-dessus et contrairement à ce que soutiennent les recourants, le contribuable 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. Le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle (arrêts TF 2C\_61/2021 du 22 décembre 2021 consid. 4.1; 2C\_509/2015 et 2C\_510/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1). Le contribuable doit en outre, sous peine d'irrecevabilité de sa réclamation, le faire dans le délai de réclamation. Le fait que les recourants aient produit leur déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2021 en cours de procédure de réclamation n'est ainsi pas susceptible de réparer le vice formel dont était initialement affectée la réclamation. Le taux d'occupation des recourants, qui indiquent être très engagés professionnellement, dans la vie sociale et associative, ainsi qu'au détachement de premiers secours des pompiers, n'est pas non plus de nature à justifier l'insuffisance de la motivation de la réclamation, tout comme le fait que les recourants aient reçu simultanément les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2020 et 2021. Les recourants ne prétendent à juste titre pas que ces circonstances auraient justifié l'octroi d'une restitution du délai de réclamation. Les recourants devaient en effet s'organiser, dans le délai de trente jours de réclamation, pour satisfaire leurs obligations fiscales. Les échanges entre les recourants et la fiduciaire qu'ils ont mandatée sont en outre postérieurs au dépôt de la réclamation, si bien qu'ils ne sont pas déterminants pour l'examen du respect des exigences formelles de la réclamation. L'autorité intimée pouvait, partant, considérer que la réclamation formée par les recourants ne satisfaisait pas aux exigences accrues de motivation des art. 186 al. 2 LI et 132 al. 3 LIFD. Elle l'a déclarée à juste titre irrecevable.

## **E. 5**

Les recourants ne soutiennent pas expressément que la décision attaquée serait nulle. L'autorité intimée a néanmoins examiné cette problématique dans sa réponse au recours, les recourants soutenant implicitement que la décision attaquée serait arbitraire, dès lors qu'elle s'écarterait de plus de 142'000 fr. du revenu déclaré. 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 doit aussi être 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). Le Tribunal fédéral (TF 9C\_673/2023 du 19 août 2024, destiné à la publication) a encore très récemment jugé que les décisions de taxation d'office par lesquelles l'autorité fiscale avait systématiquement augmenté les facteurs fiscaux d'année en année et dans des proportions de plus en plus massives, sans qu'il y ait eu d'indices d'augmentation des revenus et de la fortune des contribuables, étaient nulles. Dans ce précédent, la Haute Cour précise qu'une décision de taxation d'office doit être considérée comme nulle si, à l'inexactitude qualifiée du contenu, s'ajoute un manquement grave au droit procédural. Le Tribunal fédéral reconnaît une telle faute grave de procédure lorsque l'autorité de taxation abuse des taxations d'office pour punir le contribuable de ne pas avoir déposé de déclaration d'impôt ou de ne pas avoir suffisamment collaboré à la procédure de taxation. Le Tribunal fédéral précise qu'il faut partir d'un tel motif de sanction inadmissible lorsque l'autorité de taxation augmente d'année en année les éléments imposables d'un contribuable sans justification particulière, alors qu'elle ne dispose non seulement d'aucun indice d'une augmentation de la capacité économique, mais au contraire d'un indice que ses estimations antérieures étaient trop élevées. Selon le texte clair de la loi et sa systématique, la taxation d'office ne sert pas à punir. Elle vise au contraire à refléter le plus fidèlement possible la situation réelle, notamment la capacité économique du contribuable. Toutefois, si les autorités de taxation font un usage abusif de cet instrument pour sanctionner, par des augmentations excessives et injustifiées, la violation des obligations du contribuable ou pour l'inciter, à titre de prévention spéciale, à mieux collaborer au cours des périodes suivantes, le Tribunal fédéral considère qu'un tel usage n'est pas seulement contraire à la loi, mais qu'il viole les droits fondamentaux et les droits humains. Dans deux arrêts subséquents (cf. TF 9C\_288/2024 du 30 janvier 2025 consid. 4.2 et 9C\_524/2024 du 7 janvier 2025 consid. 5.1.2) le Tribunal fédéral a du reste encore précisé qu'en règle générale, une décision de taxation d'office même si son contenu est manifestement inexact, peut

simplement être contestée et n'est pas nulle. La nullité dans ce cadre ne peut que découler du fait qu'en plus de l'inexactitude manifeste de son contenu, l'autorité de taxation a commis un grave manquement procédural. b) En l'occurrence, l'autorité de taxation a établi le revenu imposable des recourants à 165'200 fr. pour l'ICC et à 160'500 fr. pour l'IFD, s'agissant de la période fiscale 2021. Il résulte des certificats de salaire versés au dossier que les recourants ont réalisé en 2021 des revenus d'activité lucrative dépendante nets de respectivement 91'100 fr., 36'660 fr. et 8'404 fr., soit un montant total de 136'164 francs. L'autorité intimée ne disposant d'aucune indication pour évaluer les revenus perçus par le recourant de son activité lucrative indépendante en 2021, elle n'avait d'autre choix que de se fier aux montants déclarés au cours de l'année 2020 (45'623 fr.), respectivement à la valeur retenue dans la décision de taxation relative à cette même période fiscale (57'356 fr.). A ces montants s'ajoutent les revenus des immeubles, soit en particulier la valeur locative de la parcelle n°\*\*\*\*\* de \*\*\*\*\*, qui s'élevait à 16'291 fr. pour l'ICC et à 22'557 fr. pour l'IFD, ainsi que les revenus locatifs liés à la parcelle n°\*\*\*\*\* de \*\*\*\*\*, qui se sont élevés à 9'120 fr. en 2020. L'estimation des revenus des recourants permettait à l'autorité de taxation d'établir ceux-ci à un peu plus de 200'000 fr., sur la base des pièces figurant au dossier, respectivement en s'appuyant sur les pièces des années antérieures. Compte tenu des déductions que peuvent faire valoir les recourants, l'établissement du revenu imposable à un peu plus de 160'000 fr. semble résulter d'une appréciation consciencieuse de la situation patrimoniale des recourants. L'autorité de taxation n'a manifestement pas cherché à augmenter de manière arbitraire au détriment des recourants leurs facteurs imposables. A juste titre, l'autorité intimée relève que la différence majeure entre les éléments déclarés et les montants taxés a trait aux frais d'entretien dont les recourants ont requis la déduction, à concurrence d'un montant de 56'258 fr., ainsi qu'à une baisse significative du revenu de l'activité lucrative indépendante. On ne saurait toutefois reprocher à l'autorité intimée de n'avoir pas pris en compte des éléments dont elle n'avait manifestement pas connaissance. Outre que l'inexactitude de la décision de taxation d'office n'a pu être établie, les recourants n'ayant produit, ni durant la procédure de réclamation, ni durant la procédure de recours, la preuve des frais d'entretien encourus en lien avec leur bien immobilier et les pièces justificatives permettant d'établir le revenu d'activité lucrative indépendante, aucun manquement procédural grave ne peut être reproché à l'autorité intimée. Dans ces circonstances, la décision attaquée ne saurait être qualifiée de nulle.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Ils n'ont par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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