

# VD\_OMNI FI.2024.0108 vom 28. März 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-03-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0108](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0108)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0108 du 28 mars 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0108 del 28 marzo 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours dirigé contre une décision de l'ACI déclarant irrecevables les réclamations dirigées contre des décisions de taxation d'office (PF 2019 et 2020). Rejet du recours concernant la PF 2019; l'autorité de taxation était en droit de rendre une décision de taxation d'office et la réclamation dirigée à son encontre était insuffisamment motivée. S'agissant de la PF 2020, l'autorité de taxation a rendu sa décision de taxation d'office alors que les contribuables disposaient d'un délai imparti par la sommation pour produire des pièces justificatives qui n'était pas échu. Dans ces circonstances, l'office d'impôt ne pouvait pas rendre la décision de taxation d'office litigieuse. Le recours est admis en ce qui concerne la PF 2020 et la cause renvoyée à l'autorité intimée.

## 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 irrecevables les réclamations contre les décisions de taxation d'office et de prononcé d'amendes. L'autorité intimée n'est donc pas entrée en matière sur les réclamations précitées et n'a pas examiné les décisions 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 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 (arrêt CDAP FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 4d et les références citées).

#### **E. 4**

Il convient d'abord d'examiner si les conditions ouvrant le droit de procéder à des taxations d'office pour les périodes fiscales 2019 et 2020 étaient remplies. Les griefs des recourants en lien avec le formalisme excessif et l'arbitraire dont aurait fait preuve l'autorité intimée en déclarant irrecevables leurs réclamations seront examinés dans un deuxième temps. a) Aux termes de l'art. 130 LIFD, respectivement de l'art. 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). Selon la jurisprudence constante (arrêt TF 2C\_544/2018 précité consid. 3.3. et réf. citées), malgré la formulation de ces dispositions, 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. En l'absence de sommation préalable à la taxation d'office, l'art. 132 al. 3 LIFD ne s'applique pas (cf. arrêts TF 2C\_467/2015 du 5 juillet 2018 consid. 5.3). b) Période fiscale 2019 aa) S'agissant de la période fiscale 2019, la décision attaquée retient qu'il existait une incertitude sur l'exactitude des éléments ressortant de la déclaration d'impôt des contribuables. Les recourants n'ont pas répondu à la première demande de pièces de l'office d'impôt dans la mesure où ils n'ont transmis le 18 novembre 2021 qu'un récapitulatif de leur immeuble situé en France ainsi qu'un décompte relatif à leur immeuble à \*\*\*\*\* ainsi qu'une attestation de capital et intérêts établi par la Banque \*\*\*\*\* . Suite à la sommation du 20 décembre 2021 leur impartissant un ultime délai au 14 janvier 2022 pour fournir les pièces justifiant l'augmentation de leur fortune et le manco de 180'000 Fr. permettant de financer leur train de vie, les recourants, après avoir requis une prolongation de délai qui avait été accordée au 31 mars 2022, avaient uniquement produit le 7 juillet 2022 un tableau relatif au crédit hypothécaire conclu auprès de la \*\*\*\*\* pendant les années 2012 à 2028 ainsi que le chiffre d'affaires et le bilan de l'activité indépendante du recourant 1 pour les années 2017 à 2020 sans expliquer le manco précité. bb) Pour leur part, les recourants, après avoir présenté les principes légaux et jurisprudentiels rappelés ci-dessus (mémoire de recours, n. 56 à 65), soutiennent en substance que l'évolution de leur fortune en 2019 s'explique par les éléments ressortant de leur déclaration d'impôt et les pièces produites à la demande de l'office d'impôt dont ce dernier n'aurait pas tenu compte. Ils font ainsi valoir que l'office d'impôt a admis la déduction de frais d'entretien à hauteur de 138'836 fr. en

2019 sur l'immeuble de \*\*\*\*\* en se fondant sur les pièces produites par les recourants sans interpellier les recourants sur la question de savoir si ces frais avaient été acquittés en 2019. Or, les recourants allèguent que moins de 30% de ces frais ont été payés en 2019. En outre, l'office d'impôt aurait omis de tenir compte qu'il résultait du tableau récapitulatif de leur emprunt auprès de la \*\*\*\*\* qu'un nouvel emprunt de 36'000 Euros avait été contracté en 2019. Les recourants font aussi valoir que l'office d'impôt n'aurait pas tenu compte de l'évolution favorable du taux de change du franc suisse par rapport à l'Euro qui explique également en partie l'augmentation de leur fortune. A les suivre, ces éléments permettaient de justifier l'évolution de leur fortune ou à tout le moins auraient dû susciter des demandes d'explications ou de précisions de la part de l'office d'impôt avant que ce dernier procède à une taxation d'office. cc) Dans sa réponse, l'autorité intimée relève en substance que les pièces produites par les recourants le 8 novembre 2021 ne répondaient pas aux demandes de l'office d'impôt et ne permettaient pas de clarifier l'évolution de leur fortune. Les récapitulatifs des frais en lien avec les immeubles situés en France et à \*\*\*\*\* ne comportaient pas de pièces justificatives, ce qui leur enlèverait toute valeur probante et l'attestation de la Banque \*\*\*\*\* ne permettait pas de savoir par quel moyen les dettes avaient été remboursées. Quant aux pièces transmises le 7 juillet 2022, soit après le délai imparti par la sommation du 20 décembre 2021 et prolongé le 14 mars 2022, elles ne permettaient pas non plus de comprendre l'évolution de la fortune des recourants et le manco de 180'000 fr. permettant de financer leur train de vie. Le tableau récapitulatif au crédit hypothécaire auprès de la \*\*\*\*\* était uniquement accompagné d'indications manuscrites du recourant 1 sans expliciter les conclusions qu'il entendait en tirer. Ce n'est qu'en date du 14 juin 2024 puis dans leur recours auprès de la Cour de céans que les recourants auraient fait valoir que l'office d'impôt n'aurait pas tenu compte de l'évolution des "crédits-constructions" auprès de la \*\*\*\*\* ainsi que de celle du taux de change et du fait qu'une partie des frais d'entretien d'immeuble n'avaient pas été réglés ni déclarés en tant que dettes. Or, il aurait appartenu aux recourants de faire valoir ces éléments dans le cadre de la procédure de taxation. dd) En l'occurrence, les recourants – bien qu'ils tentent de s'en défendre – n'ont pas déclaré tous les éléments permettant à l'autorité de taxation d'établir leur revenu et leur fortune pendant la période considérée. En outre, bien qu'interpellés par l'office d'impôt sur l'évolution de leur fortune et le manco permettant de financer leur train de vie, les recourants n'ont fourni aucune explication mais ont uniquement produit des pièces dont l'office d'impôt ne pouvait inférer aucun élément permettant de retracer l'évolution de la fortune des recourants. Bien que valablement sommés par l'office d'impôt de fournir des explications sur l'évolution de leur fortune et le financement de leur train de vie – ce que les recourants ne contestent pas – ces derniers ont une nouvelle fois fourni des pièces sans les accompagner d'explications – même minimales – permettant à l'autorité de taxation de déterminer si des revenus n'ont pas été déclarés. A cet égard, les recourants soutiennent en vain qu'il aurait appartenu à l'autorité de taxation de les interpellier sur le paiement de leurs frais d'entretien, sur l'évolution de leur dette en France ou sur la question du taux de change. Au contraire, au vu de la sommation qui leur avait été adressé le 20 décembre 2021 et qui se réfère expressément à l'évolution de leur fortune ainsi qu'au manco de 180'000 fr. permettant de financer leur train de vie, il appartenait aux recourants de fournir non seulement les pièces justificatives mais également toutes les explications utiles en lien avec ces éléments. Or, les recourants n'ont produit, qui plus est après le délai qui leur avait été imparti, que des pièces en partie lacunaires. Dans ces circonstances, l'autorité de taxation était fondée à considérer qu'il demeurait une incertitude sur les revenus des

recourants qui l'empêchait de procéder à la taxation ordinaire et de rendre une décision de taxation d'office. c) Période fiscale 2020 aa) S'agissant de la période fiscale 2020, la décision attaquée (n. 16 à 21) retient en substance qu'il existait une incertitude sur le revenu et la fortune imposables des recourants, dès lors que, bien que régulièrement sommés, ils n'ont pas fourni d'explications et de pièces suffisantes en lien avec l'activité indépendante du recourant 1 (compte "créanciers et passifs transitoires", détail des provisions et leurs évolutions) ainsi que les frais juridiques revendiqués de 2014 à 2020. bb) De leur côté, les recourants (cf. mémoire de recours, n. 76 à 82) font valoir qu'au moment où la décision de taxation d'office a été rendue, soit le 24 avril 2023, le délai imparti par la sommation n'était pas échu. En effet, les recourants avaient sollicité et obtenu de l'office d'impôt la tenue d'un entretien le 23 avril 2023 afin de comprendre et produire les documents et moyens de preuve que l'office d'impôt souhaitait obtenir; cet entretien avait ensuite été reporté au 3 mai 2023. En notifiant une décision de taxation d'office le 24 avril 2023, l'office d'impôt aurait privé les recourants de la possibilité de produire les pièces justificatives requises pour la période fiscale 2020. Ils se sont en outre étonnés du fait que l'office d'impôt n'ait pas demandé la production du compte courant actionnaire détenu auprès de la société D. \_\_\_\_\_ alors qu'il ressort tant des déclarations d'impôts que du calcul de l'Office d'impôt qu'il s'agit du poste qui a subi la plus forte évolution. cc) Dans sa réponse, l'autorité intimée expose que les pièces transmises par les recourants ne répondaient pas pleinement à la demande de l'office d'impôt notamment parce qu'elles n'étaient pas accompagnées par les justificatifs et ne permettaient pas d'expliquer l'évolution de leur fortune. Selon l'autorité intimée, les recourants ne sauraient tirer argument du fait qu'un entretien leur avait été accordé. En effet, selon la sommation du 23 mars 2023, ceux-ci disposaient d'un ultime délai au 6 avril 2023 pour transmettre les pièces requises si bien que l'autorité de taxation était en droit de rendre une décision de taxation d'office. L'autorité intimée relève toutefois que l'office d'impôt aurait dû cesser d'accepter les demandes d'entretien des recourants et rendre immédiatement une décision de taxation d'office. Bien que les recourants ne fassent pas valoir ce grief en lien avec la procédure de taxation d'office, l'autorité intimée relève en outre que ceux-ci ne sauraient se prévaloir de la protection de leur bonne foi. dd) En l'occurrence, la sommation du 22 mars 2023 impartissait certes aux recourants un "ultime" délai au 6 avril 2023 pour transmettre les pièces justificatives requises, si bien que, sous réserve de l'existence d'une incertitude sur les éléments de taxation, l'office d'impôt était en principe fondé à procéder à une taxation d'office. Toutefois, entre temps, soit le 28 mars 2023, le collaborateur en charge du dossier a accepté la fixation d'un entretien portant non seulement sur les réclamations en lien avec les périodes fiscales 2018 et 2019 mais également sur la période fiscale 2020 en cours de taxation. Il a en outre rappelé au recourant qu'il devait amener la totalité des pièces justificatives demandées. Malgré la formulation de la sommation – qui n'autorisait en principe aucune prolongation de délai – il y a lieu de considérer qu'en acceptant de fixer à une date ultérieure un rendez-vous où les recourants devaient produire les pièces justificatives, l'office d'impôt a prolongé le délai imparti par celle-ci. Admettre le contraire reviendrait en effet à interpréter de manière contraire à la bonne foi le comportement de l'office d'impôt s'agissant de la prolongation du délai imparti par la sommation. Il en résulte que les recourants font valoir à juste titre que le délai imparti par la sommation pour produire les pièces justificatives n'était pas échu au moment où la décision de taxation d'office a été rendue. ee) Selon la jurisprudence (arrêt TF 2C\_467/2017 du

al. 3 et 9 Cst.). c) Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 144 II 49 consid. 2.2). De ce principe général découle notamment le droit, consacré à l'art. 9 in fine Cst., du particulier d'exiger, à certaines conditions, que les autorités se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2). 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 (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il 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 et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité. Dès lors, le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 137 II 182 consid. 3.6.2; 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). Le contribuable ne peut 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 (StE 2013 A 21.14 23, 2C\_603/2012 consid. 4 et l'arrêt cité). d) En l'occurrence, les recourants ne soutiennent à juste titre pas que leur réclamation correspondrait aux exigences posées par la loi en matière de taxation d'office. En effet, le courrier du 8 août 2022 contestant la décision de taxation d'office pour la période fiscale 2019 ne contient ni présentation détaillée des faits ni mention des moyens de preuve. Les recourants se contentent de mentionner leur volonté de déposer une réclamation. Les recourants invoquent en vain la prohibition du formalisme excessif. Les exigences accrues posées par la loi et la jurisprudence à la recevabilité de la réclamation contre la taxation d'office ont pour but de permettre à l'autorité de taxation d'examiner d'emblée si son résultat est manifestement inexact. On ne discerne donc pas en quoi leur stricte application relèverait du formalisme excessif (arrêt TF 9C\_524/2024 du

## **E. 7**

janvier 2025 consid. 7.2). Les recourants ne peuvent rien tirer non plus de l'attitude de l'office d'impôt sous l'angle de la protection de la bonne foi. Certes, en convoquant les recourants à un entretien pour discuter de leur réclamation alors même que celle-ci était insuffisamment motivée, l'office d'impôt a pu laisser penser à ceux-là que l'autorité entrerait en matière sur le fond. Toutefois, il résulte du dossier que, déjà lors de l'entretien qui a eu lieu le 30 octobre 2023, les recourants ont été rendus attentifs à la question de la recevabilité de leur réclamation. En outre, ils ont été informés au plus tard dans la proposition de règlement du 11 mars 2024 que l'autorité intimée envisageait de déclarer leurs réclamations irrecevables et ils ont pu se déterminer à ce sujet, si bien qu'ils ne sauraient à cet égard se prévaloir d'une violation de leur droit d'être entendu. Même à supposer que l'on admette un comportement contradictoire de l'autorité intimée, les recourants ne démontrent pas qu'ils se seraient fondés sur cette attitude pour prendre des dispositions auxquelles ils ne pourraient

renoncer. Bien au contraire, ils n'ont jamais produit l'intégralité des pièces justificatives permettant de comprendre l'évolution de leur revenu et de leur fortune pour la période fiscale 2019. 6. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours, à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'autorité intimée dans la mesure où elle porte sur la période fiscale 2020 et à sa confirmation dans la mesure où elle porte sur la période fiscale 2019. Compte tenu du sort du recours, un émolument réduit sera mis à la charge des recourants (art. 49 LPA-VD). Les recourants obtenant partiellement gain de cause avec l'assistance d'un avocat, ils ont droit à une indemnité réduite à titre de dépens, qui sera mise à la charge de l'Etat de Vaud (art. 55 LPA-VD).

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