

VD_OMNI FI.2024.0121 vom 5. Dezember 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-12-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0121

FR: VD_OMNI FI.2024.0121 du 5 décembre 2024

IT: VD_OMNI FI.2024.0121 del 5 dicembre 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision sur réclamation déclarant irrecevable la réclamation formée par le recourant contre une décision de taxation d'office car elle n'était pas suffisamment motivée. En l'espèce, le recourant n'a pas établi dans sa réclamation que la décision de taxation était manifestement inexacte. Au contraire, il a plutôt cherché à obtenir un délai supplémentaire. La décision de taxation est donc entrée en force. Dès lors, le document intitulé "détermination des éléments imposables" adressé par l'office d'impôt au recourant quelques mois après dans lequel il était précisé que cette "nouvelle décision annule et remplace la taxation d'office du 19.01.2022" ne constitue pas une nouvelle décision de taxation. Rejet du grief de la bonne foi invoqué par le recourant. Rejet du recours

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 LIFD, 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

a) Aux termes de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. La teneur des 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) respectivement 186 al. 2 LI est identique (sous la seule réserve que la 2^e phrase de l'art. 186 al. 2 LI ne reprend pas

l'indication " le cas échéant "); ces dispositions posent ainsi les mêmes exigences pour une réclamation contre une taxation d'office que le droit fédéral (cf. arrêt TF 2C_573/2020 du 22 avril 2021 consid. 10). b) 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. 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). 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). La recevabilité de la réclamation, respectivement l'examen de la taxation d'office sont ainsi subordonnés à la démonstration - qui incombe au contribuable - de son caractère manifestement inexact (cf. arrêt TF 2C_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2); 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). Lorsque l'autorité qui doit statuer sur la réclamation n'est pas entrée en matière pour des raisons formelles, faute de motivation suffisante, 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 (cf. ATF 131 II 548 consid. 2.3 in fine ; arrêt TF 2C_544/2018 précité, consid. 4.1.2 et les références). c) En l'occurrence, l'autorité intimée est arrivée à la conclusion que la réclamation formée par le recourant le 25 février 2022 à l'encontre de la décision de taxation d'office du 19 janvier 2022 était irrecevable en la forme car elle n'était pas suffisamment motivée . Cela ressort clairement de la décision sur réclamation dont est ici recours. Le recourant soutient que sa réclamation était suffisamment motivée et contenait des moyens de preuve suffisants pour satisfaire aux exigences formelles de la loi. Il invoque un arrêt du Tribunal fédéral duquel il déduit qu'il n'était pas nécessaire de joindre à sa réclamation une déclaration d'impôts (arrêt TF 2A.72/2004 du 4 juillet 2005 consid. 6). Le recourant ne peut toutefois pas être suivi. Certes, le dépôt d'une déclaration d'impôts n'est pas une condition formelle à la recevabilité de la réclamation contre une taxation d'office. Il n'en demeure pas moins que le recourant devait démontrer que la décision de taxation d'office était manifestement inexacte. Or, dans sa réclamation du 25 février 2022, le recourant s'est contenté d'alléguer qu'il avait pris du retard dans l'établissement de sa comptabilité et que sa déclaration d'impôt serait remise à l'Office d'impôt dans le courant du mois de mars 2022. Seuls sont néanmoins déterminants pour la recevabilité de la réclamation du recourant les éléments qu'il a apportés dans le délai de 30 jours depuis la notification de la taxation d'office. C'est uniquement sur cette base que l'autorité de réclamation doit considérer si la réclamation est recevable. Il suffit mais il faut que le recourant ait démontré sur la base de pièces ou éventuellement par d'autres moyens que la taxation était "manifestement erronée". Sa réclamation du 25 février 2022 qui n'était encore une fois accompagnée d'aucune pièce et qui se contentait de mentionner les

difficultés du recourant en lien avec son entreprise et l'établissement de ses comptes ne permettait clairement pas de considérer que la taxation d'office était manifestement erronée. Il ressort par ailleurs du dossier et singulièrement des pièces finalement produites par le recourant en mai 2022 qu'il disposait déjà en février 2022 des éléments nécessaires au dépôt de sa déclaration d'impôts avant l'échéance du délai de réclamation. Si les comptes relatifs à son activité indépendante, déposés par le recourant pour l'année 2020, ne sont pas datés, il n'en demeure pas moins que la fondation de prévoyance de l'ordre des avocats de Genève a arrêté les cotisations dues et versées par le recourant pour l'année 2020, soit 48'590 fr. le 10 mars 2021 déjà. Le recourant ne parvient pas à démontrer que sa comptabilité n'était pas terminée en février 2022. Par ailleurs, le recourant, qui cherche essentiellement à obtenir la déduction de frais d'avocats encourus en lien avec son immeuble, disposait très probablement de notes d'honoraires de ses conseils, éventuellement des notes intermédiaires, en février 2022, à tout le moins pour la procédure en inscription d'une hypothèque légale sur son immeuble, qui était alors pendante devant la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal et pour la procédure pénale qui a fait l'objet d'un arrêt rendu par la Chambre des recours pénale peu après. En d'autres termes, le recourant disposait dès lors de suffisamment d'éléments pour tenter d'exposer en quoi la décision de taxation d'office était manifestement inexacte avant l'échéance du délai de 30 jours pour déposer une réclamation contre la décision de taxation d'office. Quoiqu'il en soit, même s'il ne pouvait pas produire ses relevés de comptes à ce moment, il lui revenait de demander un délai supplémentaire pour le dépôt de sa déclaration d'impôt en expliquant et justifiant cette demande. Il ne pouvait laisser les délais échoir puis prétendre à contester la décision de taxation d'office sans apporter les éléments de preuve permettant l'entrée en matière sur sa réclamation. En l'espèce, le recourant semble n'avoir en réalité cherché qu'à obtenir un délai supplémentaire pour déposer sa déclaration d'impôt en se prévalant d'un retard pris dans la préparation de ses comptes plutôt qu'à tenter de démontrer que la décision de taxation était manifestement inexacte. Le recourant n'a fourni aucune explication, même non étayée par des pièces, pour justifier le caractère manifestement inexact de la décision de taxation (ce que le Tribunal fédéral décrit comme "un cas classique de taxation d'office d'un indépendant ayant violé son devoir de coopération, raison pour laquelle l'autorité fiscale, en l'absence de données suffisantes, n'a pu éviter d'établir les éléments imposables par appréciation des éléments en sa possession", TF 2C_573/2020 du 22 avril 2021, consid. 8.2). Au final, et quoi qu'il en soit des motifs subjectifs qui ont contraints ou poussés le recourant à ne pas motiver sa réclamation du 25 février 2022, force est de constater qu'elle ne remplissait pas les conditions pour être qualifiée de recevable. Il s'ensuit qu'en déclarant irrecevable la réclamation du recourant, l'ACI s'est conformée au droit et à la jurisprudence rendue en matière de voies de droit dirigées contre les taxations d'office.

E. 4

Dans un second grief, le recourant fait valoir que l'OID a en réalité rendu une nouvelle décision de taxation le 17 juin 2022, reçue le 28 juin 2022 (supra Faits, let. D), contre laquelle il a déposé une réclamation étayée le 28 juillet 2022. Il reproche en outre à l'autorité intimée d'avoir violé le principe de la bonne foi en confirmant la décision de taxation d'office du 19 janvier 2022. L'autorité intimée soutient de son côté que la "détermination des éléments imposables" qui a été adressée au recourant le 17 juin 2022 ne constitue pas une décision et que l'OID a indiqué par erreur que cette "nouvelle décision annule et remplace la taxation d'office du 19.01.2022". a) S'agissant de l'acte du 17 juin 2022, il y a lieu de voir ce qui suit. L'OID a incontestablement notifié au recourant une

décision de taxation d'office le 19 janvier 2022. Pour empêcher cette décision de taxation d'entrer en force, le recourant disposait alors d'un délai de 30 jours pour déposer une réclamation. Dans ce même délai, il lui revenait de démontrer que la décision de taxation d'office était manifestement inexacte. L'autorité intimée a constaté que le recourant ne l'avait pas fait, ce qui a été confirmé dans le présent arrêt (cf. supra consid. 3). Partant, la décision de taxation d'office du 19 janvier 2022 est définitivement entrée en force et ne pouvait plus être attaquée par des voies de droit ordinaire. Cette décision entrée en force ne pouvait pas non plus être modifiée par l'autorité fiscale, en faveur ou en défaveur du contribuable en dehors de la voie spécifique de la révision ou du rappel d'impôt, qui ne sont pas remplies en l'espèce. Par conséquent, l'OID ne pouvait que, comme la loi l'y contraignait, fixer à nouveau les éléments imposables dans le sens que lui donne l'art. 187 al. 1 2^{ème} ph. LI et qui constitue un passage obligé de la procédure de réclamation devant l'autorité de première instance. Dans ces conditions, l'OID ne pouvait pas rendre une nouvelle décision de taxation en juin 2022. La lettre du 17 juin 2022 ne peut aucunement être qualifiée de décision de taxation qui remplacerait ou annulerait la précédente et cet acte n'a donc pas pu faire naître un délai de réclamation, durant lequel le recourant aurait pu démontrer que la décision de taxation d'office était manifestement inexacte comme il le soutient. Mal fondé, ce grief du recourant doit donc être rejeté en tant qu'il qualifie l'acte du 17 juin 2022 comme une nouvelle décision. Il convient cependant encore d'examiner cet acte sous l'angle de la protection de la bonne foi. b) Pour ce qui est de la protection conférée par le principe de la bonne foi, la Cour retiendra ce qui suit. 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 (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). En l'espèce, le recourant ne remplit visiblement pas la quatrième condition mentionnée ci-dessus. En effet, le recourant n'allègue ni ne démontre qu'il aurait pris des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, sur la base de la lettre du 17 juin 2022 de l'OID. Dans ce sens, il ne peut se prévaloir d'une garantie étatique puisqu'il ne montre pas qu'il s'est fondé sur l'acte qu'il invoque pour prendre lui-même des dispositions. Dans ce cadre, le fait de produire des

comptes ou de déposer une déclaration d'impôt ne sauraient satisfaire à cette condition, puisqu'il s'agit d'actes qu'il devait de toute façon accomplir d'après la loi. Le recourant ne saurait donc se prévaloir de la violation du principe de la bonne foi, déjà pour ce motif. Au surplus, on ne saurait non plus suivre le recourant lorsqu'il estime être fondé à croire que l'acte du 17 juin 2022 constituait véritablement une nouvelle décision attaquable. Certes, il contenait la mention malheureuse selon laquelle "cette décision de taxation annule et remplace la taxation d'office du 19.01.2022". Il indiquait cependant clairement aussi que le recourant avait la possibilité de retirer sa réclamation dans un délai de 30 jours. Sur cette base, il était clair que cet acte n'était pas une nouvelle décision – auquel cas un nouveau délai de réclamation aurait été indiqué – mais bien comme son intitulé l'indiquait du reste une nouvelle détermination des éléments imposables dans le sens que lui donne l'art. 187 al. 1 2^{ème} ph. LI. En analysant l'acte du 17 juin 2022, on ne saurait considérer qu'il puisse constituer un renseignement erroné sur lequel le recourant aurait pu fonder une confiance légitime. Mal fondé, ce grief doit être écarté. c) A titre superfétatoire, c'est le lieu de préciser que la décision de taxation d'office ne peut être en l'espèce qualifiée de nulle. 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. arrêt 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. Tel n'est clairement pas le cas en l'espèce. Il ne s'agit en effet que d'une taxation unique et l'estimation des revenus et de la fortune imposables n'apparaît pas comme étant en discrépance manifeste avec des éléments connus de l'autorité fiscale, comme l'étaient les taxations que la Haute cour a considérées comme nulles.

E. 5

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation confirmée. Les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr., sont mis à la charge du recourant qui succombe (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.