

# VD\_OMNI FI.2024.0135 vom 24. Februar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-02-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0135](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0135)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0135 du 24 février 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0135 del 24 febbraio 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre la décision sur réclamation confirmant deux décisions de taxation d'office pour les années 2020 et 2021. Les recourants ont interjeté réclamation tardivement et les décisions sont entrées en force. Les décisions de taxation d'office ne sont pas entachées d'un vice de nullité. L'administration fiscale ne disposait d'aucune pièce lui permettant de penser que le revenu imposable des recourants avait baissé. Au contraire, elle avait des indices laissant penser que le recourant avait continué à développer ses activités lucratives et que son revenu avait encore augmenté (administrateur d'une nouvelle société, inscription au registre du commerce). Par ailleurs, l'absence de prise en compte de certaines déductions ou de la valeur locative d'un bien immobilier, n'est pas suffisante pour conclure à la nullité des décisions de taxation. Rejet du recours. Recours au TF rejeté (9C\_182/2025).

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté 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 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour

les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. en autres arrêts FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3; FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3 et FI.2019.0177/178 du 8 septembre 2020 consid. 4).

### **E. 3**

Il y a lieu de constater que les recourants admettent expressément que les réclamations du 10 mai et du 5 juin 2023 ont été interjetées tardivement et qu'elles étaient pour ce motif irrecevables. Les recourants ne contestent à juste titre pas que les courriers précités sont intervenus hors du délai légal prévu pour contester les décisions de taxations d'office, lesquelles sont donc entrées en force, pour autant qu'elles n'aient pas été affectées d'un vice de nullité. Il reste donc uniquement à examiner si les décisions de taxation d'office litigieuses seraient affectées d'un vice de nullité absolue, pouvant être soulevé en tout temps, comme le font les recourants. 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.

### **E. 3.2**

p. 272). En l'espèce, les décisions de taxation d'office qui ont été notifiées aux recourants sont nécessairement sommaires dans la manière dont elles déterminent le revenu imposable. Par ailleurs, l'autorité intimée a ensuite complété ses explications, notamment dans sa proposition de règlement puis dans sa décision sur réclamation. Sous cet angle, il n'apparaît pas que le droit d'être entendu des recourants ait été violé. En outre, les décisions de taxation en cause explicitent tant l'assiette imposable que le taux de l'impôt, le quotient familial mais aussi le montant de la créance fiscale ainsi déterminée. On ne voit pas que pour une décision de taxation d'office (cf. l'art. 131 al. 2 LIFD pour les décisions de taxation ordinaire) l'autorité fiscale aurait violé le droit d'être entendu des recourants, à tout le moins pas à un niveau tel qu'il permette de constater la nullité des décisions entreprises, qui doit rester exceptionnelle et suppose la violation grossière de règles de procédures (cf. supra consid. 2a). b) Les recourants font grief à l'ACI d'avoir procédé à une augmentation de 20 % par année du revenu imposable en l'absence d'indices probants et d'avoir procédé ainsi à une évaluation arbitraire de leur revenu imposable, ce qui devrait conduire la cour de céans à constater la nullité des décisions de taxation d'office. aa) En l'espèce, s'agissant de l'année 2020, l'OID a fixé un revenu imposable de 378'800 fr. au taux de 148'300 fr. pour l'ICC ainsi qu'une fortune nulle et s'agissant de l'IFD, un revenu imposable de 361'400 fr. au taux de 361'400 francs. Comparaison faite avec la décision de taxation pour l'année 2019, l'augmentation du revenu imposable s'élève à 25 % pour l'ICC et à 32 % pour l'IFD. Pour fixer ce revenu imposable, l'OID a retenu un revenu brut de 405'206 fr. qu'elle a estimé

provenir des sources de revenus suivantes: - 91'706 fr. résultant du certificat de salaire émis par la société \*\*\*\*\* SA pour le recourant pour un poste à 50 %; - 18'500 fr. d'allocations familiales; - 295'000 fr. d'adjonction de revenu estimée dans le cadre de la taxation d'office. L'autorité intimée estime que cette majoration du revenu imposable a été effectuée sans arbitraire dans la mesure où le recourant est administrateur, respectivement l'associé-gérant de trois sociétés anonymes et de deux sociétés à responsabilité limitée, sises à Genève, à savoir \*\*\*\*\* SA, \*\*\*\*\* SA, \*\*\*\*\* SA, \*\*\*\*\* Sàrl et \*\*\*\*\* Sàrl, ce d'autant plus qu'en 2019 déjà, les recourants bénéficiaient de plusieurs sources de revenus. Certes, il ressort du registre du commerce que le recourant n'est devenu administrateur de \*\*\*\*\* qu'en 2021 et de \*\*\*\*\* qu'en 2023. Cela étant, il y a également lieu de constater que \*\*\*\*\* SA a bien été fondée en janvier 2020 et que le recourant en est l'unique administrateur, de même que \*\*\*\*\* SA, créée en mars 2020 et dont le recourant est également l'unique administrateur. Ces deux sociétés sont actives dans l'exploitation d'établissements publics, à l'instar de \*\*\*\*\* Sàrl. A la suite de ce qui précède, on peut comprendre que l'autorité intimée a estimé que le revenu des recourants avait probablement augmenté. La Cour de céans estime dès lors que c'est sans arbitraire que l'autorité intimée a fixé le revenu imposable des recourants. bb) S'agissant de l'année fiscale 2021, l'OID a fixé un revenu imposable de 429'000 fr. au taux de 176'200 fr. pour l'ICC ainsi qu'une fortune nulle et s'agissant de l'IFD, un revenu imposable de 407'800 fr. au taux de 407'800 francs. Comparaison faite avec la décision de taxation pour l'année 2020, l'augmentation du revenu imposable s'élève à 13 % pour l'ICC et pour l'IFD. Pour fixer ce revenu imposable, l'OID a retenu un revenu brut de 453'475 fr. qu'elle a estimé provenir des sources de revenus suivantes: - 6'975 fr. résultant du certificat de salaire émis par la société \*\*\*\*\* en faveur de la recourante - 18'500 fr. d'allocations familiales; - 428'000 fr. d'adjonction de revenu estimée dans le cadre de la taxation d'office. Les recourants font valoir que pour arrêter le montant de 428'000 fr., l'autorité intimée leur aurait indiqué qu'elle avait notamment estimé que le recourant avait réalisé un revenu de 110'000 fr. dans le cadre de son activité indépendante et qu'elle avait retenu des autres revenus de 318'000 fr. pour les recourants. Il y a lieu de constater que la décision de taxation a été rendue près de quatre mois après le prononcé de la taxation d'office relative à l'année fiscale 2020 et que cette dernière décision n'avait pas été attaquée. Il s'ajoute à cela que le recourant a été inscrit en 2021 comme administrateur d'une nouvelle société, \*\*\*\*\* SA, fondée cette même année et qu'il avait commencé une activité indépendante. La Cour de céans estime dès lors que c'est sans arbitraire que l'autorité intimée a fixé le revenu imposable des recourants, en ce sens qu'elle ne disposait d'aucune pièce au dossier lui permettant de penser que le revenu imposable des recourants avait baissé. Les explications soulevées par les recourants en lien avec l'activité indépendante du recourant n'y changent rien. On ne saurait en effet attendre de l'office d'impôt qu'il vérifie, auprès de l'AFC, par une mesure d'entraide interne, avant de procéder à chaque taxation d'office quel serait le chiffre d'affaires éventuellement déclaré par un contribuable, respectivement en l'espèce de déterminer si le recourant avait annoncé son activité à la TVA. Au contraire, il y a lieu d'admettre que l'autorité intimée était à même de penser à raison, que le recourant, qui était l'administrateur d'une nouvelle société et qui s'était inscrit au registre du commerce en raison individuelle, avait continué à développer ses activités lucratives et que son revenu avait encore augmenté (ce d'autant plus que les recourants n'avaient contesté la décision de taxation d'office 2020). cc) En d'autres termes, s'agissant du revenu imposable des recourants, force est de constater que l'autorité concernée ne se trouvait pas dans une situation dans laquelle elle disposait d'indices

indiquant que le revenu imposable des recourants n'avait absolument pas augmenté. Au contraire, alors même que rien ne permettait d'admettre que le revenu de l'activité salariée des recourants avait diminué, l'autorité concernée a constaté que le recourant avait vraisemblablement créé de nouvelles sociétés, dont elle pouvait légitimement penser qu'elles généreraient un revenu, que ce soit en salaire ou à titre de rendement de la fortune mobilière. Ainsi, contrairement à l'état de fait de l'arrêt récemment rendu par notre Haute Cour, caractérisé par un grand nombre de périodes fiscales d'affilée concernées par une taxation d'office et pour la taxation desquelles l'autorité disposait, au dossier, d'éléments permettant de voir d'emblée que l'estimation des revenus et de la fortune imposables qu'elle s'apprêtait à effectuer apparaissait comme l'expression d'un arbitraire injustifiable. Rien n'indique en l'espèce que ces taxations étaient en discrédance manifeste avec des éléments connus de l'autorité fiscale, comme l'étaient les taxations que la Haute Cour a considérées comme nulles dans l'arrêt précité. Les derniers griefs soulevés par les recourants dans leur écriture spontanée du 31 janvier 2025 ne changent rien à ce qui précède. Quand bien même le certificat de salaire "utilisé" par l'autorité de taxation dans le cadre de la taxation d'office ne serait pas le dernier à avoir été transmis à l'autorité fiscale, les recourants perdent de vue qu'il ne s'agit pas en l'espèce de déterminer quel est le revenu imposable des recourants, mais uniquement de savoir si les décisions de taxation d'office sont affectées d'un vice qui les rendraient nulles (cf. supra consid. 3 in initio). Encore une fois, la nullité ne découle pas déjà d'une mauvaise application de la loi, dans ce sens qu'une décision de taxation d'office même si son contenu est manifestement inexact, doit être contestée et n'en est pas nulle pour autant. Ainsi, lorsque plusieurs certificats de salaire sont présents dans le système de taxation, comme en l'espèce pour l'un mentionnant un revenu de 88'166 fr. 65 et pour l'autre un revenu de 108'513 fr. 85, le fait de ne pas "choisir" le certificat de salaire le plus favorable au contribuable dans le cadre de la taxation d'office ne rend pas nulle celle-ci. Même à prendre en considération les derniers éléments apportés par les recourants, leur grief de nullité des décisions de taxation d'office doit ainsi être rejeté. c) S'agissant des déductions que l'autorité intimée n'aurait pas effectuées, qu'elles soient liées au transport ou aux frais de repas, elles ne sauraient conduire à la nullité des décisions de taxation d'office quoi que semblent en penser les recourants. Ces derniers perdent en effet de vue que la nullité ne doit être admise qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 145 III 436 consid. 4 et les arrêts cités; 137 I 273 consid. 3). Or, s'agissant de ces déductions, l'autorité intimée a estimé qu'il ne pouvait pas être exclu que les sociétés des recourants prenaient en charge ces frais. Comme elle le souligne à juste titre, les recourants, s'ils ne partageaient pas cette position, auraient pu démontrer le contraire, preuve à l'appui, par la voie ordinaire de la réclamation. Le fait qu'ils n'aient pas interjeté réclamation en temps utile ne doit pas conduire à une appréciation moins stricte des motifs de nullité. d) Les recourants font enfin valoir que la nullité des taxations d'office se justifie en raison du fait que l'impact fiscal de l'immeuble sis à \*\*\*\*\* dont ils sont propriétaires, n'a pas été prise en considération, de façon répétée, ce qui attesterait de "l'incompétence des taxateurs". Ce grief peut être rejeté sommairement. Le fait que l'OID n'ait pas tenu compte d'un revenu en lien avec la valeur locative, et partant n'ait pas non plus retenu la déduction de frais d'entretien, ne saurait conduire à admettre la nullité des décisions de taxation, que cet oubli soit en faveur (selon l'autorité intimée) ou en défaveur des recourants (selon ces derniers).

#### **E. 4**

a) Dans un premier moyen d'ordre formel, les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir violé leur droit d'être entendu en ne mentionnant pas quels facteurs avaient été pris en compte pour évaluer les revenus imposables des années 2020 et 2021 dans le cadre des décisions de taxation d'office. Ils reprochent également à l'autorité intimée de ne pas leur avoir donné l'occasion de s'exprimer sur le résultat de l'administration des preuves. Compte tenu du fait que les recourants ne concluent dans leur pourvoi qu'à la constatation de la nullité des décisions de taxation d'office, ce grief doit être examiné dans un tel cadre, c'est-à-dire en tant qu'il pourrait conduire à la nullité. Tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, le droit de consulter le dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid.

#### **E. 4.1**

p. 170 s.; 144 I 11 consid. 5.3 p. 17; 143 V 71 consid. 3.4.1 p. 72; 136 I 265 consid.

#### **E. 5**

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.