

## VD\_OMNI FI.1991.0013 vom 25. Mai 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-05-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1991.0013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0013)

FR: VD\_OMNI FI.1991.0013 du 25 mai 1993

IT: VD\_OMNI FI.1991.0013 del 25 maggio 1993

### Regeste

c/ACI | Le fait que des rendements sont payés avec de l'argent de provenance délictueuse n'influe pas sur leur qualification de revenu; placements fid. sur des parts immob. aux USA, quand y a-t-il imposition en CH des rendements

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 25.05.1993 FI.1991.0013

c/ACI | Le fait que des rendements sont payés avec de l'argent de provenance délictueuse n'influe pas sur leur qualification de revenu; placements fid. sur des parts immob. aux USA, quand y a-t-il imposition en CH des rendements

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF -A R R E T - du 25 mai 1993 \_\_\_\_\_  
sur le recours interjeté par les époux A. \_\_\_\_\_, à X. \_\_\_\_\_ contre la décision de taxation du 20 février 1989 de la Commission d'impôt du district de X. \_\_\_\_\_ concernant l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1987-1988 et contre la décision sur réclamation du 19 février 1991 concernant l'impôt fédéral direct.

\*\*\*\*\* Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. J.-C. de Haller, président J.-P. Kaeslin, assesseur C.-F. Constantin, assesseur Greffier : J.-C. Perroud constate en fait : \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ Les recourants A. \_\_\_\_\_, marié à Mme A. \_\_\_\_\_, née B. \_\_\_\_\_, à X. \_\_\_\_\_, ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 1985-1986 le 25 août 1985. Cette déclaration mentionnait notamment au bas de la page 2 des rendements immobiliers USA de Fr. 232'170.- pour 1983, et Fr. 208'160.- pour 1984. Ils ont été imposés à raison d'une fortune de Fr. 2'444'000.- (fortune déterminante pour le taux Fr. 3'794'000.-), et d'un revenu de Fr. 111'900.- (revenu déterminant pour le taux Fr. 330'600.-), éléments qui ont fait l'objet d'une décision de répartition intercommunale les 2 décembre 1985 et 17 novembre 1986.

B. Le 12 octobre 1987, les recourants ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 1987-1988. Ils ont indiqué, sur ce document un rendement immobilier USA de Fr. 52'021.- pour 1985 et ont fait l'objet d'une taxation provisoire à raison d'une fortune de Fr. 2'722'000.- (fortune déterminante pour le taux Fr. 2'837'000.-) et d'un revenu de Fr. 119'500.- (revenu déterminant pour le taux Fr. 86'300.-). C. En 1979 et 1980, le recourant et son épouse ont procédé à des placements dans des opérations financières conduites par C. \_\_\_\_\_ Finances SA. Ces placements, pour un total de 400'000 dollars, concernaient des programmes de recherches et d'exploitation de pétrole et de gaz naturel aux Etats-Unis. Ils se sont faits sur la base de "contrats fiduciaires" conclus entre l'épouse du recourant et un établissement financier du nom de D. \_\_\_\_\_. Aux termes de ces contrats, établis sur des formules imprimées, le mandant (Mme A. \_\_\_\_\_) déposait auprès de la banque E. \_\_\_\_\_ and Co à Y. \_\_\_\_\_ en faveur du compte D. \_\_\_\_\_, rubrique "participations pétrolières", différents montants aux moyens desquels

le mandataire, agissant comme agent fiduciaire, devait participer, en son nom mais exclusivement aux propres risques du mandant, à divers programmes pétroliers mis sur pied par une société américaine. Le contrat stipulait que les montants déposés sur le compte D. \_\_\_\_\_ devaient servir exclusivement à la couverture de l'investissement effectué par ce dernier, en qualité de fiduciaire, les remboursements effectués par la société américaine étant attribués au mandant. Celui-ci reconnaissait enfin que D. \_\_\_\_\_ n'était débiteur que pour les fonds remboursés par la société américaine. D. \_\_\_\_\_ C. \_\_\_\_\_ a été l'objet, en 1986, d'une instruction pénale ouverte par le Ministère public du canton de Y. \_\_\_\_\_, à la suite de plaintes déposées par de nombreux investisseurs.

L'Administration fédérale des contributions ayant été autorisée à consulter les actes du dossier pénal, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après ACI) s'est adressée le 18 décembre 1987 au recourant et à son épouse pour leur demander divers renseignements concernant les placements américains effectués durant les périodes fiscales 1981/1982 et suivantes. A la suite de ces vérifications, l'ACI s'est adressée le 18 novembre 1988 aux contribuables pour leur indiquer que, les revenus provenant des divers placements D. \_\_\_\_\_ ayant été portés dans les déclarations d'impôts sous la rubrique "rendement immobilier USA", ces revenus n'avaient été pris en considération que pour le calcul du taux de l'impôt. Constatant qu'au vu du système d'investissement mis au point par D. \_\_\_\_\_ les participations pétrolières aux USA n'étaient pas détenues par les investisseurs eux-mêmes mais par les diverses sociétés et établissements de C. \_\_\_\_\_, l'administration a notifié aux contribuables son intention d'imposer en plein, à titre de revenu, les divers rendements D. \_\_\_\_\_ mis en compte pour le premier semestre de l'exercice 1985, soit Fr. 27'182.- (lettre du 18 novembre 1988). Elle a alors procédé à une taxation définitive, le 13 février 1989, fixant le revenu imposable au titre de l'impôt direct cantonal et de l'impôt communal à Fr. 134'400.-, au taux de Fr. 170'400.- (la fortune imposable de Fr. 2'722'000.- fixée par la taxation provisoire n'a pas été modifiée). Le revenu imposable au titre de l'impôt fédéral direct a quant à lui été fixé à Fr. 135'700.- Cette décision a été notifiée le 20 février 1989 à A. \_\_\_\_\_, qui a recouru en date du 3 mars 1989 invoquant que les répartitions reçues de D. \_\_\_\_\_ en 1985 n'étaient pas des revenus, mais en réalité des remboursements de capital. Par lettre du 11 avril 1989, l'Administration cantonale des impôts a réfuté cet argument et indiqué, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, la possibilité de recourir dans les 30 jours. Le recourant a accusé réception de cette lettre le 1er mai 1989 et déclaré d'une part maintenir son recours cantonal, en se référant aux arguments déjà formulés, et recourir contre la décision du 11 avril en invoquant de plus qu'il n'était pas question d'admettre une qualification juridique de "rendement" sur la base d'une comptabilité fausse, voir frauduleuse. E. \_\_\_\_\_ Le 21 août 1989, l'Administration cantonale des impôts a notifié une décision mentionnant les éléments imposables et le montant de l'impôt direct cantonal ainsi que le bordereau rectificatif IFD. Les recourants ayant maintenu leur contestation par lettre du 4 septembre 1989, M. A. \_\_\_\_\_ a été entendu dans le courant du mois de novembre 1990 par l'administration, qui lui a confirmé sa position le 4 décembre 1990. Le 21 janvier 1991, le recourant a confirmé son intention de maintenir le pourvoi. Conformément à l'art. 105 AIFD, l'ACI a pris le 19 février 1991 une décision rejetant la réclamation de A. \_\_\_\_\_, qui a formé un recours séparé contre cette décision le 14 mars 1991. Le recours a été enregistré à la Commission cantonale de recours en matière d'impôt le 22 mars 1991. Invité à déposer un mémoire complémentaire, le recourant a demandé plusieurs prolongations du délai, et a déposé finalement son mémoire le 17 juin 1991. L'affaire a ensuite été transmise au Tribunal administratif entré en fonction

le 1er juillet 1991. Celui-ci a tenu une audience le 23 juin 1992, après avoir fixé plusieurs délais au recourant pour indiquer les noms des témoins qu'il souhaitait faire entendre et produire différentes pièces. A cette audience, les débats ont été suspendus pour permettre la production du dossier de la taxation du recourant pour la période fiscale 1985-1986. Le recourant a encore demandé la production de différents documents faisant partie du dossier de l'affaire pénale instruite à Y. \_\_\_\_\_ . Ces productions n'ayant pas pu être obtenues, le tribunal a fixé une nouvelle audience le 11 mai 1993, au cours de laquelle il a entendu les parties, qui ont confirmé les arguments développés dans la procédure écrite. et considère en droit : \_\_\_\_\_ 1.

Sur la forme, les recours sont recevables, puisque interjetés en temps utile dès réception des décisions contestées. Il est vrai que, dans une écriture du 28 février 1992 transmise par l'autorité intimée, la Division principale de l'impôt fédéral direct a contesté la recevabilité du mémoire complémentaire du 17 juin 1991, sans toutefois indiquer les dispositions de procédure qui feraient obstacle au dépôt d'une écriture complémentaire. En tout état de cause, ce mémoire concerne aussi bien le recours contre la taxation pour l'impôt cantonal et communal que celle pour l'IFD, et il a été déposé par le recourant dans le délai imparti et prolongé à cet effet par le président de la Commission de recours en matière d'impôt. 2.

La contestation des recourants se fonde sur deux arguments : a) on ne saurait taxer à titre de revenu des "rendements" résultant d'une comptabilité fautive et qui ne seraient, en réalité, que des remboursements de capital. b) en tout état de cause, ces rendements proviennent de placements immobiliers aux USA, appartenant au recourant, et par conséquent non imposables en vertu des dispositions de la Convention du 24 mai 1951 entre la Suisse et les Etats Unis en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu (RS 0.672.2). 3.

Le premier argument ne peut être retenu. C. \_\_\_\_\_ Finances SA communiquait en effet de manière dépourvue de toute ambiguïté, en tout cas jusqu'en 1985, le relevé des placements effectués, avec décomptes des revenus pour chaque année. Le fait que la comptabilité de l'entreprise soit suspecte de faux permettrait de mettre en doute l'exactitude des montants attribués - ce que le recourant n'a pas fait -, mais non leur caractère de rendement, expressément affirmé. N'est pas d'avantage déterminante l'affirmation du recourant selon laquelle ces revenus étaient financés non pas par des rendements effectifs des placements, mais par les mises de fonds d'autres investisseurs, parce que le mode de financement des sommes créditées importe peu pour définir leur caractère de revenu. Au surplus, l'affirmation des recourants est contredite par leur propre attitude, puisqu'ils ont expressément déclaré ces montants comme revenus de placements immobiliers américains aussi bien pour la période fiscale 85/86 que pour l'année 1985. Par la suite, une fois la débâcle C. \_\_\_\_\_ connue, ils ont tenté d'agir par action judiciaire au Liechtenstein en vue de distraire de la masse en faillite leur mise de fonds, sans aucunement imputer sur leur réclamation les montants versés à titre de revenus, ce qu'ils auraient dû faire s'il était clair qu'il s'agissait pour eux de remboursements en capital. 4.

Le second argument consiste à contester le caractère imposable des revenus litigieux en Suisse. La solution de cette question dépend de la nature de ces revenus, ainsi que de la qualification juridique des droits du contribuable sur eux et sur les actifs les produisant. Les dispositions du droit fédéral et celles du droit cantonal n'étant, à cet égard, pas absolument identiques, il convient de distinguer. 4.1

En matière d'impôt fédéral direct, les immeubles sis à l'étranger et le rendement qui en provient ne sont pas imposables en Suisse, même si on tient compte de leur existence pour la détermination du taux applicable. Cette règle s'applique même en l'absence d'imposition dans le pays de situation (art. 19 AIFD; voir

également Rivier, le Droit fiscal international, p. 45). On doit donc renoncer à l'imposition en Suisse dès qu'il s'agit d'un immeuble à l'étranger ou du revenu en provenant, les conventions de double imposition pouvant étendre mais non restreindre cette exemption du droit interne. 4.2

En droit cantonal, la situation est moins claire. parce que la législation vaudoise ne contient pas de disposition semblable à l'art. 19 AIFD. L'exemption des immeubles à l'étranger et des revenus qui en proviennent est donc liée, selon la jurisprudence, à une imposition effective à l'étranger ( Rivier , op. cit. p 45). Conformément à l'art. 7 LI, il faut dès lors s'en référer aux dispositions de la Convention entre la Suisse et les Etats-Unis, dont l'art. 9 attribue exclusivement à ce dernier Etat le droit d'imposer les revenus provenant de l'exploitation de biens immobiliers sis aux Etats-Unis (voir aussi art. 15 al. 1 ch. 2). 4.3

Pour le surplus, il s'agit de déterminer si les revenus litigieux proviennent d'immeubles situés aux Etat-Unis ou s'il s'agit de revenus mobiliers (intérêts ou autres) comme le soutient l'autorité intimée. 4.3.1

La question de savoir si des placements consistant en des participations dans des programmes de recherches et d'exploitation de gisements pétroliers ont ou non le caractère d'immeubles peut rester ouverte, encore que le tribunal considère, en tout cas en droit suisse, que tel devrait être normalement le cas : l'exploitation de sources de pétrole constitue une activité liée à un terrain, et le revenu qui en résulte peut être caractérisé, à première vue, d'immobilier. Il est vrai que le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 9 juin 1992 (StE 1993 A 21.12 no 9) paraît avoir adopté une position différente. Mais dans la mesure où la Cour suprême n'a abordé cette question qu'indirectement - le moyen lui-même a été considéré comme irrecevable (consid. 1c) -, en examinant la question sous un angle très particulier (celui de savoir si les déclarations du contribuable indiquant de tels revenus sous la rubrique "revenus immobiliers" étaient ou non inexacts), cette jurisprudence ne paraît pas déterminante. De toute façon, encore une fois, la question peut rester non résolue, parce que le recourant - ou plutôt son épouse - n'était pas directement propriétaire de tels biens aux Etats-Unis.

4.3.2 Mme A. \_\_\_\_\_ a en effet passé avec D. \_\_\_\_\_ différents contrats qui présentent bien toutes les caractéristiques d'un acte fiduciaire, sous réserve d'une simulation que rien ne permet de supposer au vu des éléments du dossier. Selon la jurisprudence, la convention de fiducie oblige le fiduciaire à conformer son activité dans l'exercice du droit qui lui est transféré au but assigné par le fiduciaire et produit entre les parties qui l'ont conclu les effets du mandat (ATF 91 III 104; ATF 99 II 393; 94 II 266). Or, le mandataire qui acquiert en son nom mais pour le compte du mandant une chose mobilière d'un tiers devient propriétaire de la chose, le mandant ayant une créance contre lui permettant d'exiger l'exécution en nature de l'obligation de délivrance (voir notamment Pierre-Robert Gillieron, note sur l'arrêt Soprodec SA, JT 1989 II 83). Cela signifie que, sur le plan du droit civil, D. \_\_\_\_\_ est devenue propriétaire des montants confiés, ainsi que des actifs acquis au moyen de ces sommes, ses investisseurs conservant une créance en restitution du bien confié. Les contrats passés avec l'épouse du recourant précisent d'ailleurs bien, sous chiffre 3, que l'investissement est effectué par D. \_\_\_\_\_ qui promet de lui attribuer l'entier des remboursements effectués par \*\*\*\*\*. 4.3.3

Il est vrai qu'en droit fiscal, on s'écarte des principes du droit civil pour attribuer, normalement, au fiduciaire la propriété des biens faisant l'objet de la fiducie et des revenus qui en proviennent (Rivier, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 64). Encore faut-il que le fiduciaire ait véritablement conservé la propriété économique et le pouvoir de disposition des biens en question, soit qu'il en ait conservé la maîtrise effective (Rivier, ibidem). Or, en l'espèce, D. \_\_\_\_\_ n'est pas devenue elle-même propriétaire de puits de pétrole, ni titulaire de droits sur ceux-ci. Elle a

mis les fonds reçus à disposition de sociétés américaines dont elle est devenue créancière, avec l'obligation découlant du rapport de fiducie d'attribuer à son mandant tous les remboursements effectués par ces sociétés (ch. 3 al. 2 du contrat). Dès lors, même si on attribuait au recourant ou à son épouse, sur le plan fiscal, la propriété des actifs acquis par D. \_\_\_\_\_ au moyen des fonds mis à sa disposition, ces valeurs n'en resteraient pas moins de nature mobilière, s'agissant de créances. Il en résulte que l'épouse du recourant, en tant que fiduciaire, a perdu la maîtrise et la disposition des biens confiés à D. \_\_\_\_\_ et qu'il ne lui reste, sur le plan fiscal comme sur le plan du droit civil, qu'une créance en restitution des sommes confiées. Il ne s'agit donc plus d'un investissement immobilier et il importe peu, à cet égard, que le recourant et son épouse aient été trompés ou victimes de manœuvres frauduleuses de la part de leur agent fiduciaire : est déterminant le fait qu'ils ont perdu la maîtrise et la libre disposition des biens donnés en fiducie.

4.3.4 Le raisonnement qui précède pourrait être infirmé si les partenaires américains de D. \_\_\_\_\_ avaient agi en qualité de mandataires de celui-ci, parce qu'on pourrait alors soutenir qu'il ne pouvait transmettre à ces autres sociétés plus de droits qu'il n'avait reçus de son propre mandant, et que leur intervention n'était qu'une extension du rapport fiduciaire. Mais, en l'espèce, il n'apparaît pas - au vu des éléments fournis par le dossier - que tel ait été le cas. Il en résulte que Mme A. \_\_\_\_\_ n'est jamais devenue propriétaire, ni au plan civil, ni au plan du droit fiscal, de biens immobiliers aux Etats-Unis, mais qu'elle est restée titulaire d'une créance contre D. \_\_\_\_\_, c'est-à-dire d'un droit de nature personnel lui permettant d'exiger le remboursement des fonds confiés et l'attribution intégrale des rendements tenus aux Etats-Unis. Il s'agit sans conteste d'une valeur mobilière imposable en Suisse. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a taxé à titre de revenu imposable les éléments indiqués par les époux A. \_\_\_\_\_ dans leur déclaration d'impôt comme provenant de revenus immobiliers américains.

5. Le recours s'avère ainsi mal fondé au vu des considérants qui précèdent et qui admettent, avec le recourant, l'existence d'un rapport de fiducie entre Mme A. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_. Il est dès lors inutile d'examiner le bien-fondé de l'argumentation de l'autorité intimée, qui émet la thèse d'une participation à un ensemble de biens analogues à un fonds de placement. D'ailleurs, à première vue, la solution ne serait pas différente. Selon la doctrine en effet (voir par exemple Känzig, Direktbündesteuer, 1992, ad. art. 21 lit. c AIFD, et Wassmer, Die Besteuerung der Anlagefonds und deren Anleger, Bern et Stuttgart 1982, p. 154 et ss et p 214), même si le fond de placement lui-même n'est pas imposé directement au titre des impôts directs, les parts à des fonds de placement restent néanmoins pour les porteurs de parts des valeurs mobilières imposables au domicile de ces derniers. La Convention de double imposition Suisse - Etat-Unis ne modifie pas la situation pour les contribuables suisses qui n'ont pas la nationalité américaine et qui détiendraient des parts d'un fond de placement américain.

6. Le recours doit dans ces conditions être rejeté, les frais étant mis à la charge des recourants. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté. II. Un émolument d'arrêt de Fr. 2'000.- (deux milles francs) est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Lausanne, le 25 mai 1993 Au nom du Tribunal administratif : Le président

: Le greffier : Le présent arrêt est notifié : - aux recourants, sous pli recommandé; - à l'Administration cantonale des impôts, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne - à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, 3003 Berne. En tant qu'il confirme la décision sur réclamation du 19 janvier 1991 concernant l'impôt fédéral direct, le présent arrêt peut

faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral, dans les 30 jours dès sa notification.

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