

# VD\_OMNI FI.2006.0044 vom 7. Dezember 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-12-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2006.0044](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0044)

FR: VD\_OMNI FI.2006.0044 du 7 décembre 2006

IT: VD\_OMNI FI.2006.0044 del 7 dicembre 2006

## Regeste

X. c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Ne peut invoquer aucun secret pour refuser de donner aux autorités fiscales le nom des bénéficiaires, le mandataire chargé par son client de vendre une société immobilière et d'en distribuer, après son décès, le produit de vente à certaines personnes. Confirmation des amendes infligées pour refus du tiers de renseigner les autorités fiscales.

## Erwägungen

### E. 1

Le recours a exclusivement trait aux amendes prononcées pour défaut de production de pièces ; il y a lieu toutefois de vérifier au préalable que l'on se trouve en présence de décisions incidentes ou au contraire de décisions finales. a) En règle générale, les décisions incidentes ne sont pas susceptibles de recours, à moins qu'elles n'entraînent un préjudice irréparable pour l'intéressé (v. à cet égard ATF 108 Ib 469 ; RDAF 1998 I 88). La décision qui porte exclusivement sur l'obligation de produire des pièces ou l'obligation de renseigner doit être qualifiée de décision incidente, comme l'indique expressément l'art. 45 al. 2 let. d PA ; adressée au contribuable détenteur de la pièce, elle ne paraît pas de nature à entraîner un préjudice irréparable. En revanche, tel serait le cas au contraire s'agissant d'un document ou d'un renseignement requis d'un tiers ; ATF 99 Ib 413 et 401 ; v. au surplus les exemples cités par Pierre Moor, Droit administratif, vol II, 2 ème éd. Berne 2002, n° 2.2.4.2). b) En revanche, lorsque l'autorité fiscale arrête en outre une sanction pour non-respect de ses réquisitions, que cela soit sous la forme d'une amende (fondée sur les art. 131 al. 1 AIFD, respectivement 174 LIFD et 241 LI) ou une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI), l'on se trouve alors en présence d'une décision finale, partant susceptible d'un recours immédiat ; telle est d'ailleurs la solution retenue par l'ATF du 11 janvier 1999, in Revue fiscale 1999, 353, lequel confirme l'ATF 120 Ib 417 (également paru aux Archives 64, 480 et à la RDAF 1996, 408). Il y a donc bien lieu en l'occurrence d'entrer en matière sur le pourvoi.

### E. 2

De façon générale, les questions qui sont soulevées dans le cadre du présent litige ont pour l'essentiel trait au déroulement de la procédure de taxation. Il apparaît donc nécessaire de rappeler certains principes. a) A titre préliminaire, on rappelle qu'à teneur de l'art. 61 LI : « 1.L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, a. qui fait partie de la fortune privée du contribuable; b. qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable; c. qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice; 2. Le bénéfice en capital réalisé lors de l'aliénation d'une participation à une société immobilière qui bénéficie de la réduction pour participations est également soumis à

l'impôt sur les gains immobiliers. 3. Les gains qui ne sont pas frappés de l'impôt sur les gains immobiliers font partie du revenu ou du bénéfice imposable du contribuable. L'article 62 est réservé. » On rappelle qu'en adoptant la loi du 4 juillet 2000, le législateur vaudois a reconduit le système dualiste d'imposition du gain immobilier (non sans y apporter certaines exceptions), lequel avait été introduit par la loi du 28 novembre 1962, ajoutant notamment un chapitre premier bis à la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI, applicable jusqu'au 31 décembre 2000; cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, avril 2000, ch. 6.1.1 et 6.4.1 ; BGC mai 2000, p. 723 et ss, not. 798 et ss). Le droit harmonisé (art. 12, spéc. al. 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ; ci-après : LHID) laisse aux cantons le choix d'opter pour les systèmes moniste ou dualiste d'imposition; en substance, selon ce dernier système, l'objet de l'impôt est constitué des gains réalisés à l'occasion de l'aliénation par le contribuable d'un immeuble faisant partie de sa fortune privée. Si en revanche ces gains sont le produit d'une activité ou si l'immeuble aliéné faisait partie du patrimoine professionnel du contribuable, ils sont alors soumis à l'impôt sur le revenu et ceci, tant s'agissant de l'impôt cantonal et communal, que s'agissant de l'impôt fédéral direct (v., notamment, Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998). Dès lors, dans chaque cas, il appartient à l'autorité de taxation de décider si le gain immobilier relève du patrimoine privé du contribuable et fait l'objet de l'impôt spécial à forme des articles 61 et ss LI ou s'il s'agit d'un gain professionnel soumis à l'imposition ordinaire sur le revenu. b) Pour chaque aliénation d'immeuble ou chaque opération imposable ou exemptée en vertu des articles 61 et 62 LI, le contribuable a l'obligation de déposer, dans les trente jours, une déclaration complète et exacte (art. 198 al. 1 LI). Il importe peu qu'il soit finalement redevable de l'impôt ou non, la déclaration étant destinée à établir l'existence et l'ampleur de cette obligation (v. Denis Berdoz/ Marc Bugnon, Les procédures de taxation - La procédure mixte en matière d'impôts directs, in : Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 638). En cas de transfert économique d'un immeuble (p. ex. : cession d'actions, cession du droit d'acquérir un immeuble, etc.), c'est au contribuable, dans le délai fixé par la législation cantonale, d'annoncer ce transfert à l'autorité de taxation compétente (Berdoz/Bugnon, p. 645). aa) Les dispositions relatives à la procédure de taxation ordinaire (notamment les articles 173 et ss LI et 124 et ss LIFD) sont applicables par analogie (ibid., al. 2 ; v. en outre Berdoz/Bugnon, op. cit. p. 654). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des justifications requises. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Bernhard Zwahlen, Les procédures en droit fiscal, 1<sup>ère</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1997, pp. 46-47 ; Berdoz/Bugnon, p. 638). De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI ; v. Rivier, op. cit., p. 154). Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 al. 2 LI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, « (...)les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession et autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires » . L'autorité de taxation, pour sa part, vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir

tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (v. Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, Bâle/Genève/Munich 2000, ad 130 LIFD, n° 2; Rivier, op. cit., p. 139).

bb) Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (cf. Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4 ème éd., Berne 2002, pp. 461-462). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (v. Zweifel, *ibid.*, no 7). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 1 et 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Ainsi, d'office, elle se doit de déterminer tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation des obligations de coopérer du contribuable (v. Rivier, op. cit., p. 139; Ryser/Rolli, op. cit., p. 461; Zwahlen, op. cit., p. 41). L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction (Rivier, *ibid.*). L'obligation faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Rivier, p. 141; Zwahlen, p. 54). Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes (Masshardt, op. cit. ad art. 89 AIFD n° 2); de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (v., outre Rivier et Ryser/Rolli, *ibid.*, Martin Zweifel, *Verfahrensprinzipien und Veranlagungsverfahren*, in *Archives* 61, p. 417 et ss, not. 432; Ernst Känzig/ Urs R. Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, III. Teil, Bâle 1992, ad art. 88 AIFD, n° 20; références citées).

cc) L'autorité de taxation a en outre la faculté de solliciter les tiers de participer à la procédure. Ceux ont une obligation indirecte vis-à-vis des autorités dans la mesure où ils sont tenus de fournir certaines attestations au contribuable, d'une part, et une obligation de remettre directement à l'autorité fiscale soit des renseignements sur les relations juridiques entretenues avec le contribuable, soit des attestations, d'autre part (v. Berdoz/Bugnon, op. cit., p. 667). Toutefois, les tiers n'ont pas un devoir général de collaborer avec l'autorité fiscale en toute circonstance, mais seulement dans les cas bien définis dans la loi (v. Zweifel, *Kommentar*, ad 127 LIFD, n° 2, pp. 278-279). A teneur des articles 127 LIFD et 177 LI (ces dispositions ont le même contenu) : «1. Doivent donner des attestations écrites au contribuable : a. l'employeur, sur ses prestations au travailleur ; b. les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et des créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties; c. les assureurs, sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance; d. les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus; e. les

personnes qui sont ou étaient en relation d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques. 2. Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé. » A la lettre d de l'alinéa 1 des dispositions précitées, sont visés à titre non exhaustif (Berdoz/Bugnon, p. 672) tout autre mandataire ayant la possession ou l'administration de la fortune du contribuable ; le texte reprend en fait l'art. 90 al. 5 lit. b AIFD. On relèvera à cet égard la définition encore plus générale de l'art. 43 al. 1 LHID : « Les tiers qui ont ou ont eu des relations contractuelles avec le contribuable doivent lui remettre les attestations portant sur l'ensemble de leurs relations contractuelles et sur leurs prétentions et prestations réciproques » (v. sur cette définition, FF 1983 III 1 et ss, not. 140) . Une partie contractante demeure en effet subordonnée à un devoir de renseignements étendu vis-à-vis de l'autorité fiscale, dans la mesure où le contrat, non seulement créé une relation juridique avec le contribuable, mais implique par surcroît un faisceau d'exigences mutuelles (v. Markus Bill, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Bern/Stuttgart 1991, p. 308). Du reste, les articles 128 LIFD et 178 LI, dont le contenu est identique, disposent à cet égard : « Les associés, les copropriétaires et les propriétaires communs doivent donner à la demande des autorités fiscales des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus. » Les articles 127 al. 2 LIFD et 177 al. 2 LI réservent sans doute le secret professionnel des tiers. Cette notion ne protège pas le contribuable, qui ne peut pas l'invoquer à l'encontre de sa propre taxation ; elle a uniquement trait au fait que le tiers apprend dans le cadre de sa profession, en sa qualité de détenteur du secret (v. Marianne Weber, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zurich 1982, p. 43-44). C'est seulement dans l'hypothèse où le contribuable refuse de délier le tiers de son secret professionnel que celui-ci peut l'invoquer (Berdoz/Bugnon, op. cit., p. 673). Dans la mesure où l'obligation de délivrer des attestations ou fournir des renseignements doit être exécutée, ni le contribuable, ni le tiers ne peuvent en revanche invoquer le secret professionnel vis-à-vis de l'autorité fiscale (v. Zweifel, Kommentar, p. 285 ; FF 1983 III 140). Quant à la désignation de l'identité du mandant et l'existence des relations de mandat, celles-ci ne sont pas nécessairement couvertes par le secret professionnel, surtout lorsque les autorités fiscales ne s'intéressent qu'au revenu et à la fortune du contribuable ; dans cette mesure, le tiers détenteur du secret est libre de révéler le nom de ses clients (Weber, p. 56, références citées). Au surplus, le secret professionnel doit être protégé par la loi, une simple obligation contractuelle de garder le secret n'étant pas suffisante ; sont essentiellement concernées toutes les personnes visées à l'art. 321 CP, ainsi qu'aux articles 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (ci-après : LB) et 43 de la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (ci-après : LBVM ; cf. Berdoz/Bugnon, p. 674, réf. citée).

c) Lorsque le contribuable ne donne pas suite à une réquisition de pièces, cela peut déboucher sur une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD, 180 al. 2 LI et 46 al. 3 LHID). En outre, la violation de ces obligations constitue une contravention de procédure sanctionnée par l'amende prévue par les art. 174 al. 2 LIFD, en matière d'impôt fédéral direct, et 241 al. 2 LI, en matière d'impôt cantonal et communal. Ces dispositions prévoient que celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence ses obligations de procédure, notamment en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou ses annexes, encourt une amende de 1'000 fr. au plus, sous réserve des cas graves ou de récidives, où l'amende peut s'élever jusqu'à 10'000 francs (v. à ce propos Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im

Recht der direkten Bundessteuer, thèse Berne 1991, spéc. p. 169 et 172, jurisprudence citée). Le bien juridiquement protégé est, comme dans la soustraction, la créance d'impôt de la collectivité publique, mise en péril du fait que le contribuable ou le tiers a violé ses obligations de procédure. La loi punit l'omission fautive de remplir une obligation découlant de la loi elle-même ou d'une décision d'application de celle-ci, après que le débiteur ait été sommé de s'exécuter (Rivier, op. cit., p. 262). En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a reconnu le caractère pénal de la sanction prévue en cas de soustraction fiscale et admis l'application des garanties instituées par l'art.

## E. 6

CEDH (ATF 119 Ib 311 cons. 2f). S'agissant des amendes d'ordre, il a également été admis qu'elles revêtaient un caractère pénal. De telles mesures de contraintes sont instituées pour empêcher que l'impôt ne soit déterminé sur une base erronée et poursuivent à la fois des buts de prévention et de répression (Archives de droit fiscal suisse, n° 66, p. 142, cons. 3b ; dans le même sens, v. TA, arrêts FI 2003.0127 du 29 avril 2004 ; FI 1992.0013 du 19 octobre 1992). Les dispositions précitées prévoient également les cas de récidive. En effet, lorsqu'une première condamnation ne donne pas le résultat escompté, il est possible d'infliger au contribuable ou au tiers plusieurs amendes. On peut considérer à cet égard qu'il y a nouvelle infraction à chaque refus d'obtempérer à une injonction de l'autorité, même si c'est toujours la même obligation qui est violée. Toutefois, le principe de proportionnalité doit être respecté (v. Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in : Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 1011, références citées). 3. Il est reproché en l'occurrence au recourant de n'avoir pas, malgré sommation, indiqué à l'autorité de taxation le nom des actionnaires de SI D.\_\_\_\_\_, vendeurs du capital-actions, et d'avoir, à deux reprises ultérieures, persisté dans son refus malgré un prononcé d'amende et de nouvelles sommations. Le recourant, on l'a vu, se retranche derrière son secret professionnel pour ne pas s'exécuter. a) Si l'on se réfère à ses dernières explications, le recourant était le mandataire d'C.\_\_\_\_\_, actionnaire unique de la SI D.\_\_\_\_\_. Avant le décès de ce dernier, il aurait reçu pour instruction de vendre le capital-actions de cette société immobilière et de faire bénéficier du produit de cette vente certaines personnes, ceci sous forme de legs. Le recourant nie en revanche avoir été le représentant des actionnaires de la SI D.\_\_\_\_\_, bien qu'il ait signé l'acte de vente du 4 octobre 2001 en cette qualité. Au décès d'C.\_\_\_\_\_ cependant, le capital-actions de la SI D.\_\_\_\_\_ a de plein droit été dévolu aux héritiers de ce dernier et le recourant, en sa qualité de mandataire du défunt, devait rendre compte à ceux-ci des instructions reçues de son mandant. A cela s'ajoute que E.\_\_\_\_\_, administrateur unique de la SI D.\_\_\_\_\_, a, pour sa part, toujours indiqué à l'ACI qu'il ignorait l'identité et l'adresse des actionnaires, successeurs d'C.\_\_\_\_\_, ajoutant que ceux-ci étaient représentés par le recourant, avec lequel il traitait exclusivement. Force est, dans ces conditions, d'admettre que le recourant fait bien partie du cercle des personnes visées aux articles 127 al. 1 lit. d LIFD et 177 al. 1 lit. d LI. L'autorité de taxation pouvait partir du principe qu'il connaissait l'identité des bénéficiaires du gain immobilier et était dès lors en droit d'exiger de sa part qu'il en atteste, afin de lui permettre d'effectuer une taxation complète en connaissance de cause. L'autorité intimée ne pouvait en effet se contenter des explications du recourant et, notamment, de l'attestation du notaire de Preux du 17 juillet 2002, pour décider du statut des contribuables et dire s'il s'agissait ou non de professionnels de l'immobilier ; elle devait au contraire poursuivre ses investigations. b) Il importe toutefois de déterminer si le

recourant est fondé à objecter à cette obligation l'existence d'un secret professionnel au sens des articles 127 al. 2, in fine, LIFD et 177 al. 2, in fine, LI. Le recourant se prévaut en effet de son mandat d'avocat-conseil et rappelle qu'en cette qualité, il est tenu au secret professionnel dont la violation est sanctionnée par l'art. 321 CP. La preuve de l'existence d'un tel mandat incombe au recourant. aa) Des explications quelque peu contradictoires du recourant, il ressort qu'C.\_\_\_\_\_ avait confié à X.B.\_\_\_\_\_ SA la gestion de son patrimoine immobilier et mobilier en Suisse. En revanche, il n'est pas possible de retenir qu'il avait confié à A.X.\_\_\_\_\_ le mandat de défendre ses intérêts en qualité d'avocat-conseil. Du reste, le recourant a lui-même reconnu qu'C.\_\_\_\_\_, s'il avait signé une procuration écrite en faveur de X.B.\_\_\_\_\_ SA, ne lui avait en revanche jamais délivré une telle procuration à titre personnel. Cette hypothèse retenue, son mandat aurait de toute façon pris fin au décès d'C.\_\_\_\_\_, survenu en 1988. On rappelle à cet égard que le mandat finit « (...) par la mort, l'incapacité ou la faillite soit du mandant, soit du mandataire, à moins que le contraire n'ait été convenu ou ne résulte de la nature de l'affaire » (art. 405 al. 1 CO). Supposée rapportée la preuve de l'existence d'un mandat qu'C.\_\_\_\_\_ aurait confié au recourant, il eût fallu démontrer que l'extinction de ce mandat mettait en péril les intérêts du mandant, afin que le recourant puisse continuer la gestion post mortem jusqu'à ce que les héritiers de son mandant ou son représentant soient en mesure d'y pourvoir eux-mêmes, ce conformément à l'art. 405 al. 2 CO (cf. sur cette question, Franz Werro, in Commentaire romand, Code des Obligations I, Bâle/Genève/Munich 2003, ad art. 405, nos 5-15). On ne se trouve guère dans cette hypothèse au demeurant puisque le recourant a été chargé au milieu des années huitante de réaliser un bien immobilier et que la vente est finalement intervenue en 2001 seulement, alors qu'C.\_\_\_\_\_ était décédé depuis treize ans. L'extinction du mandat du recourant et son inactivité en résultant ne mettaient par conséquent pas en péril les intérêts du mandant. Par ailleurs, il n'est pas davantage possible de retenir que le recourant aurait agi en qualité d'avocat-conseil des héritiers d'C.\_\_\_\_\_. Il ne l'a du reste jamais soutenu, indiquant qu'il tenait son mandat d'C.\_\_\_\_\_ exclusivement. On observe par ailleurs que le produit de la vente a été crédité par E.\_\_\_\_\_, non sur un compte ouvert par le recourant en qualité d'avocat-conseil, mais sur le compte de X.B.\_\_\_\_\_ SA. Cela démontre que le recourant n'agissait pas comme avocat-conseil d'C.\_\_\_\_\_ ou des héritiers de ce dernier. De toute manière, le secret professionnel de l'avocat ne couvre que les faits qui lui sont confiés en lien étroit avec l'exercice de sa profession. Cette protection trouve sa raison d'être dans le rapport de confiance particulier unissant l'avocat et son client, qui doit pouvoir se fier entièrement à la discrétion de son mandataire (ATF 117 Ia 341, consid. 6a/bb, p. 349). En revanche, l'avocat exécutant pour son client des tâches autres que celles relevant spécifiquement du barreau ne peut se prévaloir à leur propos du secret professionnel de l'avocat ; celui-ci ne couvre pas son activité commerciale, telle que l'administration de sociétés, la gérance de fortune ou la gestion de fonds, activités qui pourraient tout aussi bien être exercées par des gérants de fortune, des fiduciaires ou des banquiers (ATF 115 Ia 197, consid. 3b/aa, p. 199 ; 114 III 105, consid. 3a, p. 107). Le recourant ne peut pas non plus se retrancher derrière le mandat de gestion de patrimoine confié par C.\_\_\_\_\_ à X.B.\_\_\_\_\_ SA. La LB (art. 1<sup>er</sup> al. 3 lit. b) n'est en effet pas applicable « aux gérants de fortune, aux notaires et aux agents d'affaires qui se bornent à administrer les fonds de leurs clients sans exercer d'activité bancaire ». Par ailleurs, le recourant n'exerce aucune des activités entrant dans le champ d'application de la LBVM et l'art. 321 CP ne s'étend pas aux gérants de fortune. Au surplus, on peut même se demander s'il n'est pas tenu, vu l'art. 2 al. 3 litt. e de la loi

fédérale du 10 octobre 1997 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent dans le secteur financier (ci-après : LBA), de connaître l'ayant-droit économique du patrimoine dont il a la gestion et, à ce titre, d'en communiquer l'identité dans les cas prévus à l'art. 9 LBA (dont les prémisses ne sont au demeurant pas réalisées in casu). Par conséquent, la preuve que le recourant était tenu par le respect d'un secret professionnel légalement protégé n'est pas rapportée. bb) Le recourant a du reste varié dans ses explications. Après avoir signé l'acte de vente au nom des actionnaires vendeurs du capital-actions de la SI D. \_\_\_\_\_, il a fait valoir, tant dans son recours qu'en audience, que le produit de la vente du capital-actions de la SI D. \_\_\_\_\_ n'aurait au demeurant pas profité aux héritiers d'C. \_\_\_\_\_ mais à des tiers bénéficiaires, sous forme de legs. Deux bénéficiaires étrangers et domiciliés à l'étranger auraient reçu chacun 30% du capital-actions, d'une part, le 40% restant aurait été distribué à des bénéficiaires suisses, d'autre part. Le recourant connaissait l'identité de ces bénéficiaires puisqu'il a dû leur délivrer les legs en question ; il l'a reconnu en audience, précisant qu'C. \_\_\_\_\_ lui avait indiqué en son temps leurs noms et adresses. Sa position de mandataire post mortem est en quelque sorte analogue à celle d'un exécuteur testamentaire, puisqu'il a été chargé par le de cujus de réaliser ses dernières volontés (v. ATF 105 II 253, consid. 2e). Dans cette mesure, il était tenu de remettre tant aux héritiers d'C. \_\_\_\_\_ (ou à l'exécuteur testamentaire de ce dernier) qu'aux tiers bénéficiaires une attestation concernant le versement du produit de la vente des actions. Dès lors, le recourant ne peut se prévaloir d'aucun secret professionnel légalement protégé pour refuser de communiquer à l'autorité fiscale l'identité des bénéficiaires du produit de la vente des actions. cc) Dans tous le cas, le recourant ne pouvait au surplus ignorer que son refus persistant de collaborer était susceptible de mettre en péril l'impôt puisqu'il empêchait l'autorité de taxation de vérifier si les contribuables pouvaient être considérés comme des professionnels de l'immobilier et, partant, devaient être imposés sur le revenu et la fortune. Ainsi, les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l'infraction décrite aux articles 174 al. 2 LIFD et 241 al. 2 LI étant réalisés par le recourant, c'est par conséquent à juste titre que des amendes lui ont été infligées. c) La quotité des amendes n'est, en elle-même, pas remise en cause par le recourant ; il reste que le tribunal doit vérifier que le principe de proportionnalité a bien été respecté en l'occurrence. Trois amendes successives ont été infligées au recourant, tant s'agissant de l'impôt cantonal et communal que l'impôt fédéral direct. L'autorité intimée s'est contentée tout d'abord de deux amendes modestes, de 1'000 francs chacune, après avoir sommé en vain une première fois le recourant de lui fournir les indications requises. Compte tenu du refus du recourant de collaborer à la procédure de taxation et de fournir le renseignement requis, force est de retenir que le montant des amendes prononcées demeure raisonnable, ce tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal (étant précisé que le cadre des sanctions est désormais identique dans les deux cas). Le recourant a récidivé par deux fois dans son refus de collaborer en dépit des deux sommations qui lui ont successivement été adressées. Il s'est référé aux explications laconiques fournies en cours de procédure et a persisté à se retrancher derrière le secret professionnel qu'il savait ne pas pouvoir opposer à l'autorité fiscale. Comme on l'a vu ci-dessus au considérant 3c), chaque refus d'obtempérer à une injonction de l'autorité est en effet constitutif d'une nouvelle infraction. Or, par son entêtement à ne pas remplir ses obligations, le recourant a continué à mettre en péril l'impôt alors qu'on aurait pu attendre de sa part qu'il collabore avec l'autorité pour permettre à celle-ci d'effectuer la taxation du gain immobilier en pleine connaissance de cause. La première amende prononcée à son encontre n'ayant pas atteint

son objectif, on admettra, dans ces conditions, que des amendes de 5'000, respectivement 10'000 francs lui soient infligées. Au vu du montant d'impôt réclamé dans le cas d'espèce, ces montants n'apparaissent pas incompatibles avec le principe de proportionnalité. 4. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct qu'en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal. Des émoluments d'arrêt, comprenant l'indemnisation du témoin E. \_\_\_\_\_, soit 98 francs, seront mis à la charge du recourant, qui succombe. En outre, au vu du sort du présent recours, il ne sera pas alloué de dépens.

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