

VD_OMNI FI.2010.0015 vom 9. Mai 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-05-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0015

FR: VD_OMNI FI.2010.0015 du 9 mai 2012

IT: VD_OMNI FI.2010.0015 del 9 maggio 2012

Regeste

A. X. _____ et B. X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Rappels d'impôts et prononcés d'amendes pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. Conditions objectives et subjectives de la soustraction réalisées: le recourant a en effet omis d'annoncer dans sa déclaration des commissions reçues sur des comptes bancaires non déclarés. Le fait que le recourant a produit spontanément les documents sur lesquels l'ACI a fondé l'essentiel des reprises effectuées permet de qualifier la faute commise de moyenne, malgré l'importance des éléments de revenus soustraits (plus de 14 millions). Coefficients de 1 pour la soustraction consommée et de 2/3 pour la soustraction tentée. Cause renvoyée à l'ACI pour adapter les montants des amendes prononcées. Recours au TF admi pour violation du droit d'être entendu (arrêt 2C_560/2012 et 2C_561/2012 odu 21.01.2013).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 1.01

Revenu de l'activité indépendante 13'781'500 146'606 41'400 13'969'506 Prestations de la société A. _____ SA selon information de l'AFC

E. 1.02

Insuffisances de rémunération commissions d'encaissement 103'000 2'100 105'100

E. 1.03

Frais généraux non justifiés par l'usage commercial 62'187 62'187 Total des soustractions IFD 165'187 13'783'600 0 0 0 146'606 41'400 14'136'793 2 A reprendre à l'ICC 0

E. 2

Le litige porte d'une part sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré des recourants pour les périodes fiscales 2001-2002, 2003 (objet de taxations définitives) et 2004 (en taxation provisoire), et d'autre part sur les amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale.

E. 2.01

Revenus de l'activité indépendante 560'700 560'700 560'700 146'606 41'400 1'870'106
Revenu déclaré de l'activité indépendante -371'337 -371'337 Total des soustractions ICC
189'363 560'700 560'700 146'606 41'400 1'498'769

E. 3

Les requérants contestent globalement la validité de la procédure en soustraction, au motif qu'elle reposerait sur des documents obtenus par le fisc français dans le cadre d'une saisie réalisée de manière illégale en juin 2000. Ils se prévalent à cet égard de l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme *RAVON et autres c/ France* du 21 février 2008 (no 18497/03) et d'un avis de droit du professeur K. _____ du 2 janvier 2009. Ils invoquent au surplus un arrêt du Tribunal administratif fédéral 7161/2009 du 22 août 2011, spéc. consid. 3.7, publié in *RDAF* 2011 II 505, spéc. 514, qui cite Martin Zweifel, in *Kommentar zum schweizerischen Steurrecht*, I/2b, 2ème éd., Bâle 2008, n. 23 ad art. 112 LIFD. (On relève d'emblée que l'argument ne concerne pas les commissions de 11'500'000 fr. portées en 2000 au crédit du compte courant-actionnaire de la société A. _____ Ile Maurice). Dans l'arrêt *RAVON* invoqué, la Cour européenne des droits de l'homme a effectivement reconnu la non-conformité à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) de la procédure de saisie opérée sur la base de l'art. L16 B du livre des procédures fiscales français. A la suite de cet arrêt, les autorités françaises ont modifié leur législation, afin de renforcer les droits de la défense du contribuable et de rendre leur procédure conforme aux exigences de la CEDH. Elles ont prévu dans ce cadre des dispositions transitoires pour les contribuables ayant fait l'objet d'une saisie avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, en leur offrant des possibilités de recours ou d'appel dans certaines situations décrites dans la loi (voir bulletin officiel des impôts no 36 du 1^{er} avril 2009). Contrairement à ce qu'ils semblent soutenir, les requérants ne peuvent se prévaloir directement de l'arrêt *RAVON* qui concerne une autre procédure que la leur. Comme l'a déjà relevé l'Administration fiscale genevoise dans sa réponse du 16 novembre 2009 à la Commission genevoise de recours en matière fiscale, il leur appartenait de contester la légalité de la procédure de saisie dont ils ont fait l'objet en juin 2000 auprès des autorités françaises compétentes et de produire ensuite un jugement constatant l'illégalité de cette procédure. S'ils s'en sont abstenus, les requérants doivent supporter les conséquences de cette procédure de saisie, qui est entrée en force. Par ailleurs, il y a lieu de relever que l'arrêt *RAVON* a été rendu plus de six ans après la saisie dont les requérants ont fait l'objet et qu'il constitue un revirement de jurisprudence par rapport à l'arrêt *KESLASSY c/ France* du 8 juillet 2002 (no 51578/99), qui était lui-même postérieur à la saisie litigieuse. Ce grief, mal fondé, doit être rejeté.

E. 4

Les requérants soutiennent que les autorités fiscales vaudoises ne sont pas compétentes pour percevoir l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001-2002. Ils invoquent l'ordonnance fédérale du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques (RS 642.117.1). Les requérants ont transféré leur domicile du canton de Genève dans le canton de Vaud le 15 décembre 2000. A cette date, les deux cantons appliquaient le système d'imposition *praenumerando* bisannuelle. Il convient donc de se référer à l'art. 105 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) qui détermine la compétence territoriale pour la taxation des personnes physiques en cas d'imposition *praenumerando* bisannuelle – et non à l'ordonnance invoquée qui, selon son art. 1^{er}, ne s'applique qu'aux cantons qui fixent annuellement l'impôt sur le revenu. L'art. 105 al. 1 LIFD prévoit que les autorités cantonales perçoivent l'impôt fédéral direct auprès des personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, sont domiciliées dans le canton au début de la période fiscale ou de

l'assujettissement. En l'occurrence, au début de la période fiscale 2001-2002, les recourants étaient déjà domiciliés dans le canton de Vaud. Les autorités fiscales vaudoises étaient dès lors bien compétentes pour percevoir l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001-2002. Conformément à l'art. 43 LIFD, elles ont calculé l'impôt sur la base du revenu moyen des recourants pendant les deux années civiles ayant précédé la période fiscale, à savoir les années 1999 et 2000 (périodes de calcul). Ce grief doit être rejeté.

E. 5

p. 607 ss; 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279; Yves Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 78 ss ad art. 20; Markus Reich, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2ème éd., Bâle 2008, n. 47 ad art. 20).

b) La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours, en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; art. 201 LI). L'autorité doit vérifier la déclaration (art. 123 et 126 LIFD, 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle, 3ème éd. 2007, § 22, n° 9 p. 443); dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a confirmé plusieurs fois ce principe (voir arrêts FI.2002.0043 du 10 mars 2003; FI.2000.0003 du 29 juin 2000; FI.1997.0049 du 15 avril 1999; FI.1992.0082 du 12 février 1993). En effet, les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (art. 126 al. 1 LIFD, 90 al. 2 aLI et 176 al. 1 LI; voir A. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 142; Martin Zweifel, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, n. 2 ad art. 42 LHID, p. 496); cette obligation s'étend du reste à la procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI; voir Klaus A. Vallender, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, n. 4 ad art. 153 LIFD, p. 415).

S'agissant du fardeau de la preuve, on retient dans la règle qu'il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent (ATF 105 Ib 382); le contribuable, pour sa part, doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2.3). Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la vérocité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (voir, outre Rivier, ibid., Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2001, 4e éd., p. 462). L'autorité de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD et 201 LI) et peut demander un complément d'instruction. Elle apprécie les preuves apportées par les parties et a un large pouvoir d'appréciation dans ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités).

E. 6

Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner poste par poste les reprises qui sont contestées: a) année de calcul 1999: - insuffisance de rémunération de commissions d'encaissement (reprise 1.02): En 2005, l'AFC a repris dans le chef de A. _____ SA un montant de 103'000 fr. au titre de "insuffisance de rémunération commissions d'encaissement, 5%" sur l'année 1999. L'ACI a effectué une reprise équivalente dans le revenu imposable des recourants au titre de "prestations appréciables en argent" . Les recourants contestent cette reprise. Ils font valoir qu'aucune volonté d'effectuer une libéralité en faveur de tiers ne peut leur être imputée. Si des tiers ont pu bénéficier d'un avantage, ce ne serait pas en raison des liens existant avec les recourants. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent lorsque: (a) la société ne reçoit aucune contre-prestation ou pas de contre-prestation équivalente, (b) le bénéficiaire acquiert directement ou indirectement (par exemple par l'intermédiaire d'une personne ou d'une entreprise qui lui est proche) un avantage qui n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite, enfin (c) lorsque le caractère de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279). La preuve directe que le bénéficiaire de la prestation est un actionnaire ou une personne qui lui est proche n'est pas nécessaire; il suffit qu'aucune explication du déroulement de l'opération insolite ne puisse être trouvée. Des exigences particulièrement sévères doivent être posées lorsque des relations juridiques internationales sont en cause (RDAF 2009 II 560 consid. 3.2, ainsi que les références citées). Lorsqu'un avantage appréciable en argent est identifié, il doit faire l'objet d'une reprise fiscale identique auprès de l'actionnaire et de la société (Yves Noël, in Commentaire romand, op. cit., n. 85 ad art. 20; voir ég. arrêt FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 3a, ainsi que les références). En l'occurrence, A. _____ SA a facturé des commissions d'encaissement insuffisantes (5% inférieur au tarif usuel). Il n'est pas concevable qu'elle ait accordé un tel avantage à de simples tiers. Seule l'existence de liens avec l'actionnaire peut expliquer ces opérations insolites. L'avantage octroyé doit dès lors être qualifié de "prestation appréciable en argent" . Les autorités fiscales genevoises n'en ont d'ailleurs pas jugé autrement dans le cadre de la procédure relative à la société (voir pièce 5 du bordereau des recourants du 26 janvier 2012). La reprise sera dès lors confirmée. - frais généraux non justifiés par l'usage commercial (reprise 1.03): En 2005, l'AFC a repris dans le chef de A. _____ SA un montant de 62'187 fr. au titre de "frais généraux non justifiés par l'usage commercial 25%" sur l'année 1999. L'ACI a effectué une reprise équivalente dans le revenu imposable des recourants au titre de "prestations appréciables en argent" . Les recourants ne contestent pas cette reprise. b) année de calcul 2000: - revenus de l'activité indépendante (reprise 1.01): L'ACI a repris dans un premier temps 4'668'390 fr. dans le revenu imposable des recourants au titre de "revenus de l'activité indépendante" sur la période de calcul 2000 (voir tableau des reprises annexée à la décision sur réclamation du 28 janvier 2010) . Elle a fondé cette reprise sur les différents versements effectués durant cette année sur les comptes UBS de A. X. _____ pour lesquels les recourants n'ont pas donné d'explications. Après la production par les recourants des états financiers de l'exercice 2000 (bilan au 31 décembre 2000 et comptes de résultats) de la société A. _____, Ile Maurice, l'ACI a modifié son tableau des reprises. Les comptes ont en effet révélé des "commissions reversées" à l'actionnaire pour un montant total de 11'500'000 francs. L'ACI entend désormais effectuer une reprise de 13'781'500 fr. au titre de "revenus de l'activité indépendante" sur l'année 2000 (voir tableau des reprises annexé à la réponse

du 24 juin 2010). Elle fonde cette reprise sur le montant de 11'500'000 fr. mentionné dans les comptes de A. _____, Ile Maurice, ainsi que sur le montant de 2'281'500 fr. admis par les recourants dans leur mémoire de recours. En revanche, elle a renoncé à la reprise sur le montant de 2'386'890 fr., dont les recourants affirment qu'il provenait de A. _____ Ile Maurice et qui pouvait effectivement constituer un remboursement du compte courant-actionnaire. Lors de l'audience, l'ACI a expliqué qu'elle avait ajouté le montant de 2'281'500 fr., puisqu'au vu des libellés des virements il n'était pas établi que ce montant provenait de A. _____, Ile Maurice. Les libellés en question mentionnent: "virement d'ordre d'un client, Y. _____ (Suisse) SA" . Dans leur mémoire du 3 mars 2010, les recourants avaient consenti à cette reprise. A l'audience, ils sont revenus sur leur position en exposant que les virements devaient également être compris dans les commissions reversées en 2000 (de 11'500'000 fr.), car le compte Y. _____ SA appartenait au partenaire kenyan du recourant; ce serait une opération de compensation, nécessairement liée aux activités de la société A. _____, Ile Maurice. Les explications du recourant sur ce point ne sont nullement établies. Au demeurant, si l'on retranche du montant des commissions reversées (11'500'000 fr.) le solde du compte courant-actionnaire (3'376'547 fr.), on obtient une différence de 8'123'453 fr., qui correspondrait aux commissions effectivement encaissées. De ce résultat, il convient de déduire les virements en provenance de A. _____ (2'386'890 fr.), ce qui laisse encore un solde inexplicé de 5'736'563 fr., dont rien n'indique qu'il doit comprendre les 2'281'500 fr. encore contestés. Le recourant soutient en outre qu'il n'aurait bénéficié que du 50% du montant comptabilisé en sa faveur de 11'500'000 fr., l'autre 50% ayant dû être versé à son partenaire kenyan. Ses allégations ne sont toutefois étayées par aucune preuve. Au titre de la reprise sur les revenus de l'activité indépendante (1.01), le tribunal retient en définitive le montant de 13'781'500 fr., tel qu'arrêté par l'autorité intimée. - insuffisance de rémunération de commissions d'encaissement (reprise 1.02): En 2005, l'AFC a repris dans le chef de A. _____ SA un montant de 2'100 fr. au titre d' "insuffisance de rémunération commissions d'encaissement, 5%" sur l'année 2000. L'ACI a effectué une reprise équivalente dans le chef des recourants au titre de "prestations appréciables en argent" . Cette reprise sera maintenue pour les mêmes motifs qui ont conduit le tribunal à confirmer la reprise 1.02 sur l'année 1999. c) année de calcul 2001: L'ACI a repris un montant de 1'927'988 fr. 43 dans le revenu imposable des recourants au titre de "revenus de l'activité indépendante" sur la période de calcul 2001 (reprise 2.01). Elle a fondé cette reprise sur les différents versements effectués durant cette année sur les comptes UBS de A. X. _____ pour lesquels les recourants n'ont pas donné d'explications. - versements sur le compte en francs suisses: 284'948 fr. Les recourants contestent cette reprise. Ils soutiennent que les versements proviennent de A. _____, Ile Maurice, et qu'ils constituent des remboursements du compte courant de l'actionnaire. Les libellés des virements mentionnent: "L. _____ (Mauritius), by order of A. _____ SA" . Il convient dès lors d'admettre que les versements proviennent effectivement de A. _____, Ile Maurice. L'ACI ne semble pas le contester; elle soutient toutefois qu'il n'est pas exclu que A. X. _____ ait touché d'autres commissions en 2001. Cette thèse paraît toutefois peu probable. A. _____, Ile Maurice, a en effet cessé toute activité courant 2001. La reprise effectuée sur le compte en francs suisses doit dès lors être annulée. - versements sur le compte en dollars: 896'500 fr. Les recourants ne contestent pas cette reprise. Il y a lieu d'en prendre acte. - versements sur le compte en euros/francs français: 746'550 fr. 43 Les recourants contestent cette reprise. Ici encore, ils soutiennent que les versements proviennent de A. _____, Ile Maurice, et qu'ils constituent des

remboursements du compte courant de l'actionnaire. Ils ont produit après l'audience plusieurs pièces destinées à prouver leurs allégations. Il s'agit d'avis de crédit mentionnant comme motif du paiement "BY ORDER OF A. _____ SA" ou "BO A. _____ SA" (pièces 23 à 27 du bordereau complémentaire du 9 mars 2012). Au vu de ces libellés, il convient d'admettre que les versements proviennent bien de A. _____, Ile Maurice. Les recourants n'ont toutefois produit de justificatifs que pour cinq des sept versements effectués en 2001. La reprise des deux versements pour lesquels aucun avis de crédit n'a été produit (un versement de 46'200 fr. le 5 octobre 2001 et un versement de 77'000 fr. le 30 octobre 2001) sera dès lors confirmée, faute de preuve. Celle des autres versements doit en revanche être annulée. Comme on l'a déjà relevé ci-dessus, il est en effet peu probable que A. X. _____ ait reçu d'autres commissions de A. _____, Ile Maurice, en 2001; les versements en question constituent donc des remboursements du compte courant de l'actionnaire. La reprise effectuée sur le compte en euros/francs français doit dès lors être réduite à 123'200 francs. - frais de voyage: Le recourant revendique la déduction de frais de voyage. Il a produit à cet égard un récapitulatif établi par M. _____ voyage pour un total de 126'654 fr. 90 (pièce 28 du bordereau complémentaire du 9 mars 2012). Ce document, qui ne contient aucune précision, n'est toutefois pas probant. Par ailleurs, on relève que l'ACI a déjà admis la déduction d'un montant de 125'664 fr. au titre de "frais d'acquisition du revenu" en 2002, sur la base d'un décompte produit par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation. La reprise sur cette année 2001 sera donc réduite à 1'019'700 fr. (896'500 fr. + 123'200 fr.) d) année de calcul 2002: L'ACI a repris un montant de 313'335 fr. 21 dans le revenu imposable des recourants au titre de "revenus de l'activité indépendante" sur la période de calcul 2002 (reprise 2.01). Elle a fondé cette reprise sur les différents versements effectués durant cette année sur les comptes UBS de A. X. _____ pour lesquels les recourants n'ont pas donné d'explications. Les recourants contestent une partie de cette reprise. - les virements des 4 février et 4 mars 2002 (24'000 fr., 5'000 fr. et 15'000 fr., soit en tout 44'000 fr.) sur le compte UBS CHF: Au vu des pièces produites en audience (pièces 10, 11 et 12 du bordereau du 26 janvier 2012), l'ACI a abandonné cette reprise. Il y a lieu d'en prendre acte. - les virements des 17 avril et 14 août 2002 (41'750 fr. et 35'000 fr., soit 76'750 fr.) sur le compte UBS CHF: Les recourants soutiennent que ces versements constituent des remboursements de notes de frais. Le premier des virements a pour libellé "crédit de our customer note de frais du 01.01 au 31.03.02" ; le second "our customer reimb. first semester 2002" . Au vu de ces libellés clairs, il convient d'admettre que les versements litigieux constituent effectivement des remboursements de frais et non des revenus supplémentaires. Cette reprise sera dès lors annulée. - le virement du 10 juillet 2002 (59'016.57 Euros, soit 90'885 fr. 21) sur le compte UBS Euros: Au vu des pièces produites en audience (pièces 13 et 14 du bordereau du 26 janvier 2012), l'ACI a abandonné cette reprise. Il y a lieu d'en prendre acte. La reprise sur cette année 2002 sera en définitive réduite à 101'700 francs. Pour la période de calcul 2001-2002, la moyenne des reprises sur les revenus de l'activité indépendante sera dès lors arrêtée à 560'700 fr. [(1'019'700 + 101'700):2]. e) année de calcul 2003: L'ACI a repris un montant de 146'606 fr. dans le revenu imposable des recourants au titre de "revenus de l'activité indépendante" sur la période de calcul 2003 (reprises

E. 7

Compte tenu des corrections apportées ci-dessus, le tableau des reprises opérées dans le revenu des recourants s'établit en définitive (en ce qui concerne les éléments soustraits, chiffres 1 et 2) comme il suit: Pos. Libellé 1999 2000 2001 TI 01.01.02 TI 01.10.02 2003

2004 Total Eléments de revenus non déclarés ou erronés définitive définitive définitive
définitive définitive TO non enregistrée Eléments soustraits 1 A reprendre à l'IFD

E. 8

Il convient encore d'examiner le bien-fondé des amendes prononcées à l'encontre des recourants. a) En droit fédéral, comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 175 LIFD, 242 LI; Arch. 52, p. 454; Arch. 54, p. 660; Arch. 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; Arch. 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n° 6 et les références citées). b) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave elle peut être au plus

triplée (art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD, 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 CP (correspondant à l'art. 63 CP dans son ancienne teneur), la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; 2P.237/2001 du 6 mars 2002, consid. 6.1, et les arrêts cités; arrêts FI.2006.0068, consid. 8, FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 2b; FI.1993.0103 du 1^{er} novembre 1999, consid. 8c; FI.1997.0158 du 2 juillet 1998, consid. 2b; cf. également la circulaire n°21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in: Archives 64 p. 539 ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes (cf. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82 / Art. 83-222, édité par Martin Zweifel et Peter Athanas, Bâle/Genève/Munich 2000, Sieber, n. 45 ad art. 175 LIFD). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire AFC n° 21 du 7.4.1995; RDAF 1996, 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 374 ch. 2.4). c) En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction, respectivement de la tentative de soustraction, sont incontestablement réalisés. A. X. _____ a en effet omis d'annoncer dans sa déclaration des commissions reçues sur des comptes bancaires non déclarés (reprises 1.01 et 2.01). En outre, il a bénéficié, en sa qualité d'actionnaire unique de A. _____ SA, de prestations appréciables en argent, prestations qu'il n'a pas déclarées (reprises 1.02 et 1.03). Quant à l'élément subjectif, il est également réalisé. Vu l'ampleur et la nature de la soustraction, A. X. _____ ne pouvait en effet ignorer commettre une soustraction d'impôt, respectivement une tentative de soustraction, et a donc agi intentionnellement. Les amendes prononcées à l'encontre des recourants doivent dès lors être confirmées dans leur principe. Il reste à examiner leur quotité. L'ACI a qualifié la faute du recourant de grave tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct. Elle a pris en compte dans son appréciation le montant total des éléments de revenus soustraits, le fait que l'activité incriminée portait sur quatre ans dans le canton de Vaud et sur plusieurs années dans le canton de Genève, la collaboration du recourant, ainsi que sa situation financière et personnelle. Elle a appliqué tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct un coefficient de 1,5 (1 x 1,5) pour la soustraction consommée relative aux périodes fiscales 2001-2002 et 2003 et de 1 (2/3 x 1,5) pour la soustraction tentée portant sur la période fiscale 2004. Malgré les corrections effectuées au considérant 7, les éléments de revenus soustraits restent très importants. Il convient toutefois de tenir compte du fait que le recourant a produit spontanément dans le cadre de la procédure (en 2010, soit huit années plus tard) les

comptes de l'exercice 2000 de la société A. _____ SA, Ile Maurice, documents sur lesquels l'ACI a fondé l'essentiel des reprises effectuées. Dans ces circonstances, la faute peut être qualifiée de moyenne. Un coefficient de 1 (1×1) pour la soustraction consommée relative aux périodes fiscales 2001-2002 et 2003 et de $\frac{2}{3}$ ($\frac{2}{3} \times 1$) pour la soustraction tentée portant sur la période fiscale 2004 sera dès lors appliqué. Les montants des amendes devront par conséquent être adaptés pour tenir compte d'une part des corrections apportées aux éléments de revenus soustraits (voir supra consid. 7) et d'autre part des coefficients réduits à 1 et à $\frac{2}{3}$. A cet effet, le dossier sera retourné à l'ACI.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. Sur l'avance de frais requise de 10'000 fr., ramenée à la requête des intéressés à 6'000 fr., la comptabilité du greffe a enregistré un montant net total d'acomptes payés de 5'833 fr. 54. Les recourant ayant obtenu en partie gain de cause, l'émolument quelque peu réduit qui devrait être mis à leur charge peut être compensé avec les dépens réduits, auxquels ils peuvent prétendre de la part de l'Etat. Cela étant, les frais de justice seront arrêtés au montant total net des acomptes encaissés et, en contrepartie, il ne sera pas alloué de dépens.

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