

VD_OMNI FI.2013.0043 vom 29. April 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0043

FR: VD_OMNI FI.2013.0043 du 29 avril 2015

IT: VD_OMNI FI.2013.0043 del 29 aprile 2015

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision sur réclamation confirmant une décision de rappel d'impôts, taxation définitive et prononcé d'amendes. Annulation du rappel d'impôt en matière d'IFD pour les périodes 1997, 1998 et 1999 compte tenu de la prescription absolue. Pour le reste, le recourant n'apporte aucun élément probant à l'appui de ses allégations - selon lesquelles, en particulier, il aurait été taxé dans un pays tiers. La qualification de la faute (moyenne pour l'intéressé, respectivement légère pour son épouse) et la fixation de la quotité de l'amende ne prêtent pas davantage le flanc à la critique. Admission partielle du recours et réforme de la décision sur réclamation attaquée en ce sens que le rappel d'impôt pour les périodes 1997, 1998 et 1999 est supprimé, la décision concernée étant confirmée pour le surplus.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond. Il y a lieu de considérer que le recourant agit tant en son nom propre que pour le compte de son épouse.

E. 2

Le litige a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct, pour la période 1997 à 2006 s'agissant de ce dernier. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes 2001 à 2006. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la loi fédérale y relative, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 – AIFD (art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

Préalablement à l'examen du fond du litige, il convient d'examiner la question de la prescription, quand bien même aucune des parties n'aurait soulevé cette exception, ce

moyen devant être examiné d'office, lorsque l'Etat est le créancier dans le litige en cause (Commentaire romand de la LIFD [CR], Masmejan, n. 22 ad art. 120, p. 1185). En l'espèce, deux prescriptions entrent en ligne de cause: la prescription du droit de taxer (3.1) et la prescription de la poursuite pénale (3.2).

a) En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 120 LIFD dispose que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2, let. a). Elle est interrompue notamment par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (al. 3, let. a). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale. L'art. 120 LIFD réserve l'application de l'art. 152 LIFD relatif au rappel d'impôt. Selon cette dernière disposition, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). En l'espèce, les périodes fiscales 1997-1998 à 2005 y compris ont fait l'objet d'une taxation définitive, de sorte que, pour les modifier, ce sont les dispositions sur le rappel d'impôts qui sont applicables. Dès lors que l'ACI a introduit une procédure de rappel d'impôt en notifiant à la recourante un avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction fiscale le 5 décembre 2008, la prescription de dix ans de l'art. 152 LIFD n'était pas acquise pour la plus ancienne période fiscale en cause, soit 1997-1998. Elle ne l'est ainsi également pas pour les autres périodes litigieuses. S'agissant en revanche de la prescription absolue du droit de taxer, il s'impose de constater que le délai de 15 ans prévu par l'art. 152 al. 3 LIFD est arrivé à échéance à la fin de l'année 2014 pour la période 1997-1998-1999, soit au cours de la présente procédure; il convient dès lors de réformer la décision sur réclamation attaquée sur ce point, en ce sens que le rappel d'impôt pour les périodes 1997-1998-1999 est annulé.

3.1.2) En matière d'impôts cantonal et communal, l'art. 170 al. 1 LI prévoit que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale, les art. 208 (cas du rappel d'impôt) et 254 (prescription de la poursuite pénale) LI étant réservés. En l'occurrence, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, pour la période fiscale 2001, soit la plus ancienne, tant le délai de prescription relatif que celui absolu ont été respectés au regard de l'art. 170 al. 1 LI.

3.2.1) En matière d'impôt fédéral direct l'art. 184 LIFD prévoit ce qui suit: " 1 La poursuite pénale se prescrit: a. en cas de violation des obligations de procédure par deux ans et en cas de tentative de soustraction d'impôt par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise; b. en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi, ou par dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée a été obtenue, ou des biens ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire. 2 La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale." En l'espèce et comme on l'a vu ci-dessus, le rappel d'impôt pour la période 1997-1998 est annulé compte tenu du fait que la prescription absolue du droit de taxer a été

atteinte en cours de procédure ; or, aucune amende n'a été infligée pour cette période. 3.2.2) En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, la LI règle la question de la prescription de la procédure pénale à son art. 254, dont la teneur est calquée sur le modèle de l'art. 184 LIFD. En l'espèce, comme déjà mentionné ci-dessus en relation avec la prescription du droit de taxer, la période fiscale 2000 n'est pas prescrite, que ce soit de manière relative ou absolue, la prescription absolue étant atteinte fin 2015.

E. 4

Avant d'aborder les questions d'ordre matériel soulevées par le recours, il importe de rappeler quelques principes procéduraux de la taxation en impôt direct. a) Le contribuable, personne physique ou morale, a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). 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 annexes. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in: Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} édition OREF, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, pp. 628-629). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours (art. 142 al. 4 LIFD; 172 al. 1 LI). L'invocation de l'art. 6 CEDH, disposition dont la jurisprudence a, notamment, tiré le droit de tout prévenu de se taire durant son procès, est dénué de pertinence, car cette disposition ne s'applique qu'aux procédures de droit pénal fiscal et non aux procédures purement fiscales, telles la procédure de taxation et le rappel d'impôt (ATF 132 I 140 consid. 2.1 pp.145/146; 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées). 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. Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 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 (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). b) L'autorité de taxation 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 (ATF 2C_76/2009 du 23 juillet 2009, in Revue fiscale 2009 p. 834; cf. en outre Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). 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 (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). 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 (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). 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. 2 LI, elle peut élucider les faits

et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Il reste que la taxation doit reposer sur une appréciation consciencieuse et s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, op. cit., p. 659). c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. 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 (Berdoz/Bugnon, pp. 624-625). 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; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038, précité, consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). 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 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in: *Les procédures en droit fiscal*, 2^{ème} éd. OREF, 2005, p. 723). L'autorité 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 (Ryser/Rolli, op. cit., p. 461-462; arrêt FI.2004.0038, précité, consid. 4b). 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 (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; v. en outre Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, pp. 442-443). d) 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 véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. Le Tribunal cantonal a sur ce point les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 201 LI). Il peut demander un complément d'instruction et apprécie librement les preuves apportées par les parties (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). Confronté à des actes émanant du contribuable, le juge peut s'en tenir à la formulation utilisée par l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516; 47, 536; TA, arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036, du 6 octobre 1993).

E. 5

Toujours sur le plan procédural, la décision entreprise taxe de façon définitive la période fiscale 2006. S'agissant en revanche des périodes antérieures, le recourant s'est vu notifier un rappel d'impôt, puisque la taxation de celles-ci était définitive au début du contrôle. a) L'art. 151 al. 1 LIFD, permet à l'autorité fiscale de procéder à un rappel d'impôt, notamment « lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité

fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète(...)». Lorsqu'en revanche, le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (al. 2). Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus exclusivement de la commission d'une infraction fiscale. En matière d'impôt direct cantonal et communal, la procédure de révision était, jusqu'au 31 décembre 2000, régie aux art. 107 à 109 aLI. L'art. 109 al. 1, première phrase, aLI permettait à l'autorité de taxation de réviser la taxation définitive en défaveur du contribuable « (...) dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision, lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours ». Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (arrêts FI.1993.0100 du 28 octobre 1994 et FI.1993.0101 du 15 mars 1995), cette règle exigeait seulement que la procédure de révision soit entamée dans le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. L'art. 207 al. 1 et 2 LI, applicable à compter de la période 2001, reprend le texte de l'art. 151 al. 1 LIFD. b) On entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (*nova reperta*). Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les articles 136, notamment lit. d, et 137, notamment lit. b, aOJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 et ss; références citées ; v. aussi Hugo Casanova, *Le rappel d'impôt*, in RDAF 1999 II 1 et ss). Entre autres conditions, il faudrait par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amenés à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (v. plus généralement sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, *Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone*, Zürich 1985, pp. 96-97). c) On rappellera par ailleurs que la LI distingue l'hypothèse de la révision (que l'on peut appeler rappel d'impôt, lorsqu'elle intervient en défaveur du contribuable), de celle de la soustraction d'impôt. Cette solution est également consacrée par la LIFD (v. notamment art. 151 ss LIFD, qui ne présuppose plus l'existence d'une faute; v. au surplus sur ce point Hugo Casanova, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in *Archives* 61, 447 ss., spéc. p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung*, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, no 26, dans lequel est rappelé le système mis en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD).

E. 6

a) Selon l'art. 3 LI, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 1). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Aux termes de l'art. 6 al. 1 LI, l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton. L'art. 6 al. 3 LI précise que "l'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales et internationales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale". b) En matière internationale, les conventions de double imposition visent à prévenir la double imposition découlant de la collision des normes de droit interne par des règles limitant le pouvoir d'imposition des Etats (effet négatif des CDI); en Suisse, de telles règles, en tant que droit fédéral, l'emportent dans tous les cas sur le droit cantonal (Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Berne 2001, § 4, notes 87 et 89, p. 28 s). c) En l'espèce, dans une argumentation parfois confuse, le recourant fait valoir que qu'il aurait réalisé une partie de ses revenus à l'étranger et qu'il aurait été taxé sur ces derniers par d'autres pays. Or, le recourant a lui-même admis n'avoir jamais passé plus de la moitié de l'année à l'étranger, et il ne soutient pas avoir un domicile fiscal autre que celui sis dans le canton de Vaud. Au surplus, il n'a pas été en mesure de produire une quelconque pièce démontrant de manière convaincante qu'il aurait été taxé dans un pays tiers. Ce grief doit ainsi être rejeté.

E. 7

Il reste à examiner le bien-fondé des reprises auxquelles a procédé l'ACI (pour la systématique des reprises, cf. la décision sur réclamation attaquée en partie reproduite dans la partie Fait du présent jugement). A cet égard, il convient de souligner que l'autorité intimée s'est fondée sur les pièces fournies par le recourant lui-même. Celui-ci ne conteste au demeurant pas les éléments du revenu et de la fortune qui ont été pris en compte dans le cadre de la décision entreprise. Il ne remet pas plus en cause les méthodes de calcul, se contentant d'estimer les montants retenus comme trop élevés. Or, faute pour le recourant d'amener le moindre élément de preuve pour nier la réalité des éléments de revenus et de fortune retenus, il s'impose de confirmer la décision entreprise sur ce point. Le recourant fait valoir qu'un emprunt hypothécaire aurait dû être porté en déduction. Or, comme le relève l'autorité intimée, le recourant n'apporte aucun élément probant à l'appui de sa demande.

E. 8

Il s'ensuit que, sous réserve des périodes pour lesquelles le droit de taxer est prescrit, l'ensemble des reprises auxquelles a procédé l'autorité intimée doivent être confirmées. Cela étant, les recourants contestent les amendes prononcées à leur encontre pour soustraction et tentative de soustraction à l'impôt. 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 et 242 LI). 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. aa) La réalisation des

éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose d'une part que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, et d'autre part que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable (cf. TF, arrêt 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4). Ainsi, 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 (arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 4a). bb) Quant à la condition subjective de la soustraction fiscale, elle 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 (cf. art. 175 al. 1 LIFD et 242 al. 1 LI), la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (TF, arrêt 2C_1221/2013 et 2C_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser - on peine en effet à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a; TF, arrêt 2C_1221/2013 et 2C_1222/2013 précité, consid. 3.2 et les références; TF, arrêt 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. 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 (TF, arrêt 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 4b). 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 et 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD et 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 et 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 CP, 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 (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; arrêt FI.2013.0077, FI.2013.0078 du 4 septembre 2014 consid. 9c et les références). 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. 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, en particulier, lorsque le contribuable dispose de

connaissances fiscales particulières, ou encore lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés. 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). A cet égard, l'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. arrêt FI.2013.0077, FI.2013.0078 précité, consid. 9c; CR LIFD-Sansonetti, art. 175 LIFD N 47 et 54). Le recourant se contente d'affirmer n'avoir pas voulu sciemment tromper le fisc dès lors que c'était en toute bonne foi qu'il n'avait pas déclaré des revenus perçus à l'étranger et taxés dans des pays tiers. Or, comme on l'a vu, il n'apporte aucun élément de preuve à l'appui d'une telle taxation, et il est admis que le recourant n'a pas porté à la connaissance du fisc l'entier des revenus et éléments de fortune qu'il a réalisés. On se contentera dès lors de relever que les amendes s'inscrivent dans le cadre légal, qu'elles ne sont pas fondées sur des critères étrangers à l'art. 47 CP et que l'autorité intimée a clairement exposé les éléments tant à charge qu'à décharge des recourants; compte tenu de ces différents éléments, la qualification de la faute comme faute moyenne pour A. X. _____-Y. _____ et légère pour son épouse, et la fixation de la quotité de l'amende apparaissent tout à fait justifiés.

E. 9

Bien que, formellement, le recourant obtienne gain de cause en raison de la prescription, il n'en sera pas tenu compte dans la répartition des frais et dépens. En effet, le tribunal était tenu d'examiner d'office la question alors que les griefs soulevés se sont pour le reste révélés infondés. Un émolument, arrêté à 10'000 fr., sera en conséquence mis à la charge du recourant (art. 49 al. 1 LPA-VD); compte tenu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer une indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. LPA-VD).

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