

# VD\_OMNI FI.2016.0090 vom 28. Februar 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-02-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0090](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0090)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0090 du 28 février 2019

IT: VD\_OMNI FI.2016.0090 del 28 febbraio 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La prise en compte de l'évolution de la fortune et du train de vie d'un contribuable durant une période donnée peut être un moyen d'aboutir à la taxation correcte de cette période. Cette constatation a pour conséquence principale de renverser la présomption d'exactitude dont bénéficie initialement la déclaration. En l'espèce, les recourants ont été à diverses reprises, et également devant la CDAP, invités à produire les pièces justificatives nécessaires et formellement avertis des éventuelles conséquences d'une absence de preuves. Toutefois, ils n'ont produit aucune pièce permettant de comprendre comment ils avaient financé l'acquisition de 1'094 parts d'une société coopérative pour un montant total de 328'000 fr. C'est à juste titre que l'autorité intimée a procédé à une reprise en salaire de 328'000 fr. pour l'année 2006. Par arrêt du 28 février 2019 (2C\_620/2018), le Tribunal fédéral a rejeté, dans la mesure où il était recevable, le recours déposé contre cet arrêt.

## 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 satisfait également aux conditions formelles énoncées par l'art. 79 LPA-VD. Il y a donc lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Il convient en premier lieu de préciser l'objet du litige. a) Aux termes de l'art. 79 al. 2 LPA-VD, le recourant ne peut pas prendre de conclusions qui sortent du cadre fixé par la décision attaquée. Il peut en revanche présenter des allégués et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués jusque-là. L'objet du litige est par conséquent défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid. 3.4.2). Le juge administratif n'entre pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet du litige qui lui est soumis (ATF 134 V 418 consid. 5.2.1; 125 V 413 consid. 1a et les références citées). b) En l'espèce, les recourants ont dans un premier temps recouru contre les décisions sur réclamation concernant les périodes fiscales 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010. Puis, le 14 juillet 2016, ils ont indiqué qu'ils limitaient leur recours aux périodes fiscales 2003, 2004, 2005 et 2006. Seuls les griefs relatifs à ces périodes fiscales seront donc examinés par le tribunal de céans.

### **E. 3**

Le litige a trait à la taxation des recourants, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes fiscales 2003 à 2006. Cette matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) Dans le cas présent, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

### **E. 4**

Pour l'année 2003, les recourants contestent la décision attaquée sur quatre points: a) l'intégration dans la fortune de parts d'une société coopérative, b) le calcul de la valeur locative, c) la déduction pour personnes à charge et d) la déduction des frais médicaux et dentaires. a) aa) L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase, LHID). Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (ibid., 2<sup>e</sup> phrase). L'Etat perçoit auprès des personnes physiques un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune (art. 1<sup>er</sup> let. a LI). L'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette (art. 50 al. 1 LI). Les éléments de la fortune sont en principe, sous réserve des art. 53 ss LI, estimés à leur valeur vénale (art. 52 LI). La valeur vénale correspond à la valeur qui serait réalisable sur le marché à la date de l'évaluation (valeur du marché; cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> édition, Berne 2002, p. 405). Il s'agit en quelque sorte du prix présumé qu'un tiers acquéreur serait prêt à payer au cours d'une vente se déroulant dans des circonstances normales (TF 2C\_450/2013 du 5 décembre 2013, in StE B.52.42 no 8, consid. 2.1). La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2<sup>e</sup> phrase LHID, dans quelle mesure

le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6). Les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après: les Instructions) sont éditées par la Conférence suisse des impôts, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'Administration fédérale des contributions. Elles ont fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940 (cf. TF 2C\_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2); les éditions de 1995 et de 2006 sont applicables à la présente affaire. Elles sont identiques pour ce qui concerne l'établissement de la valeur fiscale des parts de sociétés coopératives et disposent ce qui suit (n° 75): "1 Pour les sociétés coopératives dont les statuts stipulent que les associés sortants possèdent des droits sur la fortune sociale conformément à l'article 864 CO (remboursement à la valeur nominale): au plus à la valeur nominale. 2 Dans la même hypothèse, mais lorsque l'intérêt rémunérant les parts est plus élevé que le taux d'intérêt usuel pour les prêts à long terme sans garanties particulières (art. 859, 3e al., CO): par la moyenne de la valeur nominale et des distributions capitalisées (moyenne des deux distributions versées avant le jour déterminant pour l'estimation, celle de la deuxième année étant prise deux fois en considération). Le taux de référence pour la capitalisation des distributions est le taux d'intérêt usuel pour les prêts à long terme sans garanties particulières". Il est généralement admis que les Instructions sont déterminantes et qu'il y a lieu de s'écarter des principes qu'elles contiennent seulement lorsque cela s'avère nécessaire pour parvenir à une meilleure estimation de la valeur vénale ou en raison de circonstances particulières (voir par ex. TA ZH in StE 1999 B 52.41 n° 2; Commission de recours en matière d'impôts GE in RDAF 2000 II 265; TA NE in RJN 1997 p. 241 consid. 2; TA TG in StE 1995 B 72.13.22 n° 32; TA BE in JAB 1995 p. 19; Commission de recours en matière d'impôts SZ in StPS 1996 p. 31; TA SG in RF 1994 p. 548; ACCR FR 1987 II. G n° 2). bb) En l'espèce, l'autorité intimée a retenu que les recourants détenaient, en 2003, 1'972 parts de la société C.\_\_\_\_\_, ce qui n'a pas été contesté. Elle a aussi retenu que les statuts de ladite société indiquaient que la valeur nominale d'une part sociale avait été fixée à 300 fr. (art. 7 al. 1) et que les associés sortants possédaient des droits sur la fortune sociale conformément à l'art. 864 CO (art. 21 al. 3). Se basant sur ces éléments de fait, l'autorité intimée a considéré que la valeur fiscale des parts sociales était de 591'600 fr. (1'972 x 300). Les recourants ne contestent pas les éléments du calcul mais le principe même de l'imposition de ces parts sociales. Le premier argument tient au fait qu'ils auraient acquis ces parts au moyen d'un emprunt hypothécaire et grâce à des héritages familiaux. Les recourants soutiennent en second lieu que, pendant la durée de construction des immeubles, les fonds réunis ne peuvent être considérés comme des parts sociales vu qu'ils font partie du crédit de construction; ce n'est qu'une fois les constructions terminées et les immeubles mis en exploitation avec l'installation de locataires que les fonds propres deviendraient des parts sociales rémunérées et ainsi imposables. Ces deux arguments ne sont pas recevables. Tout d'abord, peu importe de savoir de quelle manière un élément de fortune a été acquis. Dès le moment où il fait partie de la fortune, il est en principe imposable. Ensuite, peu importe également de savoir quelle est l'activité de la société coopérative et en particulier si elle génère des revenus pour savoir si les parts sociales sont imposables en tant qu'élément de fortune. Ce n'est que sous l'angle de l'imposition du revenu que cette question peut avoir de l'importance. Sous l'angle de l'imposition de la fortune, les parts sociales ont une valeur, qu'elles génèrent ou non du revenu. Les recourants estiment que si les parts sociales sont considérées comme de la fortune, alors la dette du crédit de construction doit aussi " être considérée ". En amenant cet argument, les recourants méconnaissent que la société coopérative dispose d'une

personnalité juridique distincte de la leur. Ainsi un crédit de construction conclu par la société coopérative ne doit pas être pris en considération dans leur propre taxation. Il est en revanche exact de soutenir qu'il faudrait, sous l'angle des dettes, tenir compte de crédits de construction dont les recourants seraient eux-mêmes personnellement débiteurs. Ceux-ci ne soutiennent toutefois pas que l'autorité intimée aurait refusé de considérer comme dettes des crédits de construction dont ils seraient directement débiteurs. Il découle de ce qui précède que les parts de la société C. \_\_\_\_\_ ont été évaluées correctement par l'autorité intimée. Les décisions attaquées doivent dès lors être confirmées en ce qui concerne l'adjonction de 591'600 fr. aux éléments de la fortune des recourants. b) aa) Selon l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. L'alinéa 2 de l'art. 21 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Cette imposition répond à un souci d'égalité: elle tend notamment à traiter de la même manière le propriétaire, qui peut déduire une partie des frais de son logement, et le locataire, qui ne peut pas en déduire, bien qu'il supporte une certaine proportion des frais répercutée sur le loyer (ATF 132 I 157 consid. 4.3. p. 163 s., 131 I 377 consid. 2.1 p. 380 s.). La détermination de la valeur locative, qui vaut aussi pour l'impôt fédéral direct, est régie par l'art. 25 LI. Selon cette disposition, la valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'alinéa 3. L'art. 25 al. 3 LI prescrit que la valeur statistique est établie sur la base d'une statistique des loyers, mise à jour périodiquement; elle tient compte de la surface du logement, de l'âge du bâtiment et de la commune de situation de l'immeuble, du type de logement, de l'absence de confort et de l'environnement défavorable; entre les mises à jour de la statistique, elle est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction. L'art. 25 al. 5 LI précise que le Conseil d'Etat vaudois fixe notamment les bases servant à la détermination de la valeur locative, ce qu'il a fait par règlement du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; RSV 642.11.9.1). L'art. 3 RVLoc précise ce qui suit: " 1 Les éléments déterminant le montant de la valeur locative sont: a. la surface du logement (tableau 1 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003; tableau 1a dès la période fiscale 2004); b. l'âge du bâtiment (année de la construction, ou de la dernière rénovation lourde ou transformation importante - tableau 2 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003; tableau 2a dès la période fiscale 2004); c. la commune de situation de l'immeuble (tableau 3 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003; tableau 3a dès la période fiscale 2004); d. le type de logement (villa individuelle ou habitat groupé); e. l'absence de confort du logement et f. l'environnement défavorable. 2 La valeur locative de base est établie en fonction de la surface du logement. Elle est assortie des coefficients d'adaptation tenant compte de l'âge du bâtiment, de la commune de situation de l'immeuble et du type de logement. Le coefficient d'adaptation pour habitat groupé est de 0,9. La valeur locative ainsi que les autres coefficients précités sont fixés dans les tableaux annexés au présent règlement. 3 L'absence manifeste de confort du logement ou un environnement exceptionnellement défavorable sont des éléments qui, s'ils sont réalisés, ont chacun pour effet une réduction de 10 % de la valeur locative". Comme toute exception au principe de l'imposition, la déduction pour environnement défavorable doit être appréciée de façon restrictive (cf. sur ce point Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal vol. 60, p. 1 ss, not. 13 à 15, et les références citées; arrêt FI.2010.0039 du 21 octobre 2010, consid. 1d, confirmé par l'arrêt du TF 2C\_886/2010 du 27 avril 2011). Dans un arrêt 2C\_164/2007 du 17 octobre 2007, le

Tribunal fédéral a du reste confirmé le caractère exceptionnel d'une telle déduction (consid. 3.4 in fine). Il convient de relever que la LIFD prévoit que la détermination de la valeur locative doit prendre en considération l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD). Il y a donc là une déduction pour sous-utilisation, qui ne s'entend toutefois pas du point de vue temporel mais uniquement par rapport aux locaux, comme c'est par exemple le cas lorsque les enfants ont quitté le domicile parental (cf. ATF 135 II 416 consid. 2.5.1, traduit in RDAF 2010 II 441). Les conditions régissant l'octroi de cette déduction sont toutefois très restrictives. Par exemple, la partie non-utilisée du bâtiment doit être effectivement et définitivement vide, c'est-à-dire sans aucun meuble, ni servir de débarras. La charge de la preuve pour cette déduction revient entièrement au contribuable. Cette réduction n'est en outre pas accordée pour les résidences secondaires.

bb) En l'espèce, les recourants ont contesté la valeur locative retenue pour leur logement de \*\*\*\*\*. Ils estiment que la valeur retenue devrait être de 12'484 fr. et non de 13'874 fr. Ils contestent également la valeur locative retenue pour leur logement de \*\*\*\*\*. Ils estiment que la valeur retenue devrait être de 1'823 fr. et non de 8'113 fr. Ils estiment d'une part que leurs logements susmentionnés sont dénués de confort et d'autre part que la valeur locative ne devrait pas être calculée sur 365 jours pour les deux logements. Concernant ce second argument, il ressort clairement de ce qui précède que la loi ne prévoit pas de déduction pour la sous-utilisation d'un logement d'un point de vue temporel. Il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur cet argument. Pour ce qui concerne la réduction pour absence de confort, les recourants ont soutenu que celle-ci leur avait été accordée avant 2003 et s'interrogent dès lors sur ce changement de pratique. Or il ressort de l'instruction menée par le tribunal de céans qu'une réduction à ce titre a été accordée en 2004 uniquement, qui plus est sur la base d'une erreur du taxateur. Une telle erreur n'est pas assimilable à une pratique. Par ailleurs, les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (ATF 2C\_585/2012 et 2C\_586/2012 du 6 mars 2014 consid. 8). Par conséquent, le fait que l'autorité de taxation a admis une déduction pour une période fiscale précédente ne peut constituer l'assurance qu'il en ira de même pour les années fiscales suivantes. S'agissant des années antérieures à 2003, les recourants n'ont produit aucune pièce de nature à confirmer leurs dires, à savoir que la réduction pour absence de confort leur aurait été octroyée pour leurs deux logements. L'autorité intimée a produit en revanche un certain nombre de documents dont il ressort que, pour les périodes fiscales 1995-1996 et 2001-2002, la déduction n'avait pas été admise pour l'immeuble de \*\*\*\*\* et, pour les périodes fiscales 1987-1988, 1995-1996 et 2001-2002, la déduction n'avait pas été admise pour l'immeuble de \*\*\*\*\*. Il n'y a ainsi pas lieu de considérer que l'autorité intimée a procédé à un changement de pratique en refusant la réduction pour absence de confort pour les logements des recourants pour les années litigieuses. En outre, comme exposé ci-dessus, la pondération pour absence de confort n'est due que si le contribuable en apporte la justification et ne peut être retenue qu'exceptionnellement. Force est de constater en l'occurrence que les recourants n'ont produit aucun élément susceptible de démontrer une absence particulière de confort. Ainsi, rien ne permet de retenir que leurs logements seraient dépourvus à tel point de confort qu'il faille opérer la déduction de 10% prévue par l'art. 3 al. 1 let. e et al. 3 RVLoc. Le recours doit donc être également rejeté sur ce point. c) aa) Selon l'art. 40 LI et l'art. 35 al. 1 let. b LIFD, une déduction forfaitaire est accordée pour chaque personne à charge du contribuable au 31 décembre de la période fiscale. Il s'agit de personnes qui ne peuvent pourvoir seules à leur subsistance et dont les frais d'entretien sont

assumés par le contribuable en totalité ou pour une part substantielle. bb) Dans le cas présent, l'autorité intimée a refusé la déduction pour personne à charge au motif que les recourants n'ont nullement établi l'indigence de la personne qui aurait été à leur charge. Les recourants n'ont produit aucune preuve à cet égard et ni donné une quelconque explication complémentaire dans leurs écritures. Il convient dès lors de confirmer la décision attaquée sur ce point. d) aa) Selon l'art. 33 let. h LIFD, sont déduits du revenu les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5% du revenu net diminué des déductions prévues aux articles 39, 40, 41 et 42. L'art. 37 al. 1 let. h LI contient une réglementation similaire. Par frais susceptibles d'être admis en déduction pour l'impôt cantonal et communal, il faut entendre les frais pharmaceutiques (pour autant qu'ils résultent de prescriptions médicales), les frais de médecin, d'oculiste et de dentiste ainsi que les frais normaux et indispensables que le contribuable doit supporter du fait d'une maladie, d'un accident ou d'une infirmité (frais de prothèse, lunettes, appareils acoustiques, etc.). Des frais supplémentaires dépassant les normes usuelles et nécessaires ne sont pas compris dans la notion de frais médicaux. Sont considérés comme frais du contribuable ou de toute personne à l'entretien de laquelle il subvient les frais de traitement médical qui restent à la charge du contribuable après déduction de toutes les prestations des institutions ou des assurances publiques, professionnelles ou privées. bb) En l'espèce, les recourants revendiquent la déductibilité au titre de frais médicaux d'un montant de 1'403 fr. en 2003. On a vu ci-dessus que la quotité de cette déduction dépendait de la détermination du revenu imposable du contribuable. Or il résulte des considérants précédents que les déductions revendiquées par les recourants n'apparaissent pas justifiées, de sorte que leur revenu imposable est de 71'100 fr., comme l'a établi l'autorité intimée, si bien que la déduction revendiquée n'en dépassant pas le 5% doit être refusée.

## **E. 5**

Pour l'année 2004, les recourants contestent la décision attaquée sur quatre points: a) l'intégration dans la fortune de parts d'une société coopérative, b) le calcul de la valeur locative, c) la déduction pour personnes à charge. Les points litigieux sont semblables à ceux soulevés pour l'année 2003. Il convient dès lors de renvoyer aux développements figurants ci-dessus et de confirmer la décision attaquée pour ce qui concerne l'année 2004.

## **E. 6**

Pour l'année 2005, les recourants contestent la décision attaquée sur quatre points: a) l'intégration dans la fortune de parts d'une société coopérative, b) le calcul de la valeur locative, c) la déduction pour personnes à charge et d) la déduction des autres frais professionnels. Pour les points a), b) et c), la problématique est semblable à celle de l'année 2003. Il convient dès lors de renvoyer aux développements figurants ci-dessus et de confirmer la décision attaquée pour ce qui concerne l'année 2005. Concernant la déduction des autres frais professionnels, en droit fédéral comme en droit cantonal, le contribuable qui exerce une activité lucrative dépendante peut déduire du total de ses revenus imposables à titre de frais professionnels, outre les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail et les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes, " les autres frais indispensables à l'exercice de la profession " (art. 26 al. 1 let. c LIFD; art. 30 al. 1 let. c LI). Par mesure de simplification, ces frais sont estimés forfaitairement sur la base de tarifs établis par le Département fédéral des finances (art. 26 al. 2 LIFD; art. 30 al. 2 LI). Pour l'année 2005, la déduction forfaitaire admise pour les

autres frais professionnels s'élève à 3% du salaire net, mais au minimum 1'900 fr. (appendice à l'ordonnance sur les frais professionnels). Les recourants estiment que la déduction de 3% doit se calculer sur le revenu brut et non sur le salaire net. Les textes légaux prévoient toutefois un calcul fondé sur le revenu net et il n'y a pas lieu de s'en écarter. Le grief des recourants doit être écarté sur ce point.

## E. 7

Pour l'année 2006, les recourants contestent la décision attaquée sur quatre points: a) le calcul de la valeur fiscale de certaines actions, b) l'imputation au revenu d'un montant de 328'200 fr., c) le calcul de la valeur locative, d) le calcul du quotient familial, e) la déduction des autres frais professionnels et f) la déduction de primes d'assurance-maladie. Pour les points c) et e), la problématique est semblable à celle des années précédentes. Il convient dès lors de renvoyer aux développements figurants ci-dessus et de confirmer à cet égard la décision attaquée pour ce qui concerne l'année 2006. a) Concernant le calcul de la valeur fiscale des actions de la société désignée par les parties sous le nom de A. \_\_\_\_\_ SA (G. \_\_\_\_\_ SA en liquidation selon le registre du commerce, société radiée depuis le \*\*\*\*\* 2016), les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir modifié la valeur de l'action, sans autre précision. On ne comprend pas les critiques des recourants à cet égard. Le document intitulé " estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune ", établi par l'autorité intimée le 8 novembre 2007, a fixé, pour la société A. \_\_\_\_\_ SA, la valeur fiscale brute des actions nominatives libres à 385 fr. par action. En ce qui concerne les actions nominatives à droit de vote privilégié, la valeur fiscale brute a été fixée à 77 fr. par action. La décision de taxation litigieuse s'est strictement basée sur cette estimation du 8 novembre 2007. En outre, les recourants n'ont pas soutenu que l'estimation effectuée par l'autorité intimée était erronée. Le grief des recourants n'apparaît dès lors pas pertinent. C'est ainsi à juste titre qu'un montant de 38'500 fr. a été pris en compte, comme élément de fortune, sous le code 410 de la taxation fiscale. b) aa) Concernant l'imputation au revenu d'un montant de 328'200 fr., l'autorité intimée le motive comme suit: "(...) la prise en compte de l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de «taxation d'office». En effet, l'Autorité de taxation a le choix d'appliquer la procédure «stricte» de la taxation d'office ou se contenter d'appliquer la procédure de taxation ordinaire. Dans cette dernière hypothèse, elle prend le risque que la décision de taxation soit attaquée par le biais d'une simple réclamation, sans obligation de motivation (arrêt du Tribunal fédéral (TF) du 22 février 2006 [2A.561/2005], consid. 3; CASANOVA, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 1276, n. 23; ALTHAUS-HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 1262, n. 27). 14. Dans le cadre de la procédure de taxation, l'Autorité fiscale a pu constater un problème d'évolution de fortune. En effet, le train de vie mensuel des recourants, calculé sur la base des éléments de revenu et fortune mentionnés dans la déclaration d'impôt de la période fiscale 2006, présentait un montant négatif de CHF 42'751. Fortune au 31.12.2005/31.12.2006 .2006 657'600 1'242'300 Revenu 97'730 Plus-Value ou Moins-Value sur titres -1'000 Valeur locative 24'821 Paiement d'impôt 230 TOTAL 754'330 1'267'351 Train de vie annuel -513'021 13 Train de vie mensuel - 42'751 14 13 CHF 1'267'351 -754'330 = 513'021. 14 CHF 513'021 / 12 = 42'751.75. 15. A cet égard, les recourants ont admis, sans aucune réserve, dans leur courrier du 29 mai 2008, avoir acquis 1'094 parts supplémentaires de la société C. \_\_\_\_\_. La valeur nominale desdites parts s'élevait à CHF 300. La valeur totale de cette acquisition a donc été justement arrêtée à CHF 328'200. A noter encore que les nouvelles parts ont été déclarées en fortune par les

recourants. Toutefois, ces derniers, n'ont jamais été en mesure de justifier, économiquement, cette acquisition. En effet, la réclamation du 21 juillet 2008, ne donne une quelconque explication plausible sur la problématique de l'évolution de fortune. 16. En outre, les documents annexés à la réclamation, soit: - attestation de la banque UBS du 16 janvier 2004 concernant le prêt hypothécaire \*\*\*\*\* sur \*\*\*\*\*, à \*\*\*\*\*, dettes de CHF 300'000, intérêts de CHF 6'843.35. - attestation de la banque UBS du 18 janvier 2005 concernant le prêt hypothécaire \*\*\*\*\* sur \*\*\*\*\*, à \*\*\*\*\*, dettes de CHF 292'200, intérêts de CHF 4'217.50. - attestation de la banque UBS du 18 janvier 2006 concernant le prêt hypothécaire \*\*\*\*\* sur \*\*\*\*\*, à \*\*\*\*\*, dettes de CHF 959'500, intérêts de CHF 13'580.45. - attestation (en espagnol) de l'architecte E. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\*, Pérou, versement de USD 290'000. - jugement (en espagnol) du Tribunal de première instance de Alicante (Espagne). - attestation de Mme F. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* (vente d'un bien immobilier), versement d'un montant de USD 39'000 à Madame B. \_\_\_\_\_, n'ont pas permis de reconstituer les revenus et les éléments de la fortune des recourants, tout comme les pièces transmises à l'ACI, en date du 15 octobre 2015. En effet, les attestations bancaires n'étaient pas accompagnées par les contrats hypothécaires y relatifs, documents qui auraient d'ailleurs permis de comprendre les modalités de financement des parts de la C. \_\_\_\_\_. L'attestation de M. E. \_\_\_\_\_ (héritage) n'était pas non plus accompagnée par une quelconque pièce justificative, notamment, celle relative au versement dudit montant. Il est donc évident que l'Autorité de taxation ne pouvait pas inclure le prétendu «héritage» dans l'évolution de fortune des recourants. Enfin, le jugement du Tribunal de première instance de Alicante, concernant une vente aux enchères, ne permet pas de faire un quelconque lien avec le présent litige. Le montant de la vente n'a donc pas pu être pris en considération pour le calcul du train de vie mensuel des recourants. 17. En conclusion, comme il a été expliqué aux recourants, dans le cadre de cette longue procédure, il incombe au contribuable de prouver les faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale. En revanche, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent (arrêt du Tribunal fédéral [ATF] 121 II 257 considérant 4c/aa, p. 266 et les arrêts cités). 18. En définitive, il ne fait aucun doute que les recourants, sur la base des pièces produites dans le cadre de la présente procédure, n'ont pas été en mesure de justifier leur train de vie mensuel qui n'est manifestement pas en adéquation avec les revenus et la fortune déclarés. L'Autorité de taxation pouvait donc, de manière tout à fait légitime, procéder à une reprise en salaire de CHF 328'000, soit du montant qui a permis aux recourants d'acquérir 1'094 parts supplémentaires de la C. \_\_\_\_\_. 19. Au surplus, il sied encore de relever que l'Autorité de taxation, dans le cadre de l'établissement de la décision de taxation définitive de la période fiscale 2006, a décidé, exceptionnellement, de reprendre, en salaire, uniquement, le montant correspondant à l'acquisition des nouvelles parts de la C. \_\_\_\_\_ (CHF 328'200) et non pas la totalité du découvert constaté, soit CHF 513'021. Vu ce qui précède, le revenu imposable du code 800 de la déclaration d'impôt doit être fixé, sans autre, en matière d'impôt cantonal et communal (ICC), à CHF 425'900 ". Les recourants estiment qu'il est erroné de considérer qu'ils ont acquis 1'094 parts sociales de la société C. \_\_\_\_\_. Ces parts constitueraient en réalité selon leurs affirmations la contrepartie de fonds propres mis à la disposition de la société coopérative. Ces fonds propres seraient issus, d'une part, de trois héritages, et d'autre part, de leur endettement personnel par l'augmentation de l'hypothèque constituée sur leurs immeubles personnels. bb) De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents. Aux termes de

l'art. 126 al. 1 et 2 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1); à la demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et les autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). Les art. 42 LHID et 176 LI ont la même teneur. L'obligation de collaborer ne délie toutefois pas l'autorité de toute charge. Les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.). L'autorité doit donc attirer l'attention de l'administré sur les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend; elle doit également indiquer les sanctions éventuelles attachées à un défaut de collaboration (v. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3 e éd., Berne 2011, n° 2.2.6.3, p. 295, références citées). L'autorité de taxation apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2 e éd., Lausanne 1998, p. 139). Lorsqu'elle n'est pas convaincue de l'exactitude de la déclaration d'impôts au terme de l'appréciation des preuves, elle peut établir les éléments relevant du cas concret, sur la base de données et de facteurs objectivement comparables. Elle pourra ainsi s'écarter du contenu de la déclaration et procéder à une taxation sur la base d'indices concluants, lorsque, par exemple, le train de vie du contribuable s'écarte manifestement du contenu de sa déclaration. L'emploi effectif de moyens économiques par le contribuable au cours d'une période déterminée peut revêtir une certaine importance lorsqu'il atteint un niveau qui ne correspond pas au revenu déclaré. C'est la raison pour laquelle l'autorité de taxation étudie en règle générale l'évolution de fortune du contribuable; elle compare alors la fortune imposable de la période fiscale précédente avec celle de la période courante en tenant compte des différentes dépenses (TF 2A.561/2005 du 22 février 2006; FI.2013.0077 et FI.2013.0078 du 4 septembre 2014 consid. 7a/ aa; v. en outre Isabelle Althaus-Houriet, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], *Commentaire romand de la LIFD*, 2 e éd., Bâle 2017, ad art. 130 LIFD, n° 14). Après avoir effectué une comparaison avec le revenu déclaré, elle peut, lorsqu'elle constate une disparité à l'issue de cette opération, procéder à une reprise (arrêt FI.2000.0111 du 5 avril 2001 consid. 2, et les références citées). Dans deux autres arrêts, l'ancien Tribunal administratif a confirmé que la prise en considération par l'autorité fiscale de l'évolution de la fortune et du train de vie d'un contribuable durant une période donnée était un moyen d'aboutir à la taxation correcte de cette période (FI.1997.0016 du 25 septembre 1997 consid. 3, FI.1995.0126 du 27 septembre 1996 consid. 4). Cette constatation a pour conséquence principale de renverser la présomption d'exactitude dont bénéficie initialement la déclaration et de modifier, en quelque sorte, le fardeau de la preuve. Le résultat obtenu par l'autorité de taxation en comparant l'évolution de fortune bénéficie alors de la présomption selon laquelle il existe un revenu imposable à reprendre dans les éléments déclarés par le contribuable (v. plus particulièrement sur cette question, Roman Truog, *Die natürliche Vermutung im Steuerrecht*, in : *Archives de droit fiscal* vol. 49, p. 97 et ss, not. 100-101, 106 et ss). Il appartient donc au contribuable d'apporter la preuve du contraire, à savoir l'inexistence des éléments repris par l'autorité de taxation ou leur neutralité sur le plan de l'impôt sur le revenu; à défaut, la présomption naturelle selon laquelle les dépenses justifiées par le train de vie du contribuable correspondent à un revenu imposable ne sera pas renversée (Truog, op. cit., p. 109). cc) En l'espèce, les recourants ont été à diverses reprises, et également devant l'autorité de céans, invités à produire les pièces justificatives nécessaires et formellement avertis des éventuelles conséquences d'une absence de preuves.

Toutefois, ils n'ont produit aucune pièce permettant de comprendre comment ils avaient financé l'acquisition de 1'094 parts de la société coopérative en cause pour un montant total de 328'200 fr. Les recourants ont soutenu avoir bénéficié de trois héritages, perçus entre 2003 et 2005. Ces affirmations ne sont cependant confirmées par aucune pièce attestant d'un versement concret. Des attestations de tiers indiquant avoir versé de tels montants ne sont à l'évidence pas suffisantes, en l'absence de tout autre document relatif aux opérations de versement. Les recourants exposent aussi que l'acquisition des parts de la société C. \_\_\_\_\_ a été financée par l'endettement personnel du recourant, soit par augmentation de l'hypothèque sur son immeuble personnel. Ici encore, les pièces produites en rapport avec l'immeuble personnel du recourant ne permettent pas d'avoir une vision d'ensemble claire de la situation hypothécaire de cet immeuble, notamment en raison du fait que les attestations bancaires relatives à ces prêts hypothécaires qui figurent au dossier ne sont pas accompagnées par les contrats hypothécaires y relatifs. De manière générale, l'évolution des engagements hypothécaires entre 2003 et 2005 n'est pas du tout expliquée. Par ailleurs, dans leur réplique du 17 février 2017, les recourants ont détaillé diverses opérations relatives d'une part à la création de la société C. \_\_\_\_\_ et d'autre part à des projets de construction réalisés par cette société (\*\*\*\*\* à \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\*). Toutefois, ces diverses démarches, en particulier les crédits de construction relatifs aux immeubles précités, n'expliquent pas quelle serait l'origine des fonds avec lesquels les recourants ont acquis 1'094 parts de la société précitée. De même, lorsque les recourants indiquent que les parts sociales n'ont pas été achetées mais qu'elles représentent la contrepartie de fonds propres mis à disposition, ils n'indiquent pas non plus d'où proviennent ces fonds propres. Enfin, les recourants ont raison lorsqu'ils indiquent qu'il ressort du procès-verbal de l'entretien du 29 août 2011 que l'office aurait été prêt à renoncer à la reprise de 328'200 fr. Toutefois l'entretien n'a pas abouti à un accord et le dossier a été transmis à l'autorité intimée, qui a confirmé dite reprise dans la décision attaquée, seule déterminante à ce stade. Les recourants ne peuvent ainsi déduire aucun droit du procès-verbal de l'entretien du 29 août 2011. c) Concernant enfin le calcul du quotient familial et la déduction de primes d'assurance-maladie, les recourants demandent que leur fille aînée, qui était âgée de 26 ans et avait terminé ses études en 2006, soit considérée comme étant à leur charge jusqu'au moment où elle a entamé une activité lucrative (1<sup>er</sup> octobre 2006). L'art. 43 LI dispose ce qui suit: " 1 Le revenu déterminant pour le taux d'imposition correspond au revenu imposable du contribuable, divisé par le total des parts résultant de sa situation de famille. L'alinéa 3 est réservé. 2 Les parts sont les suivantes: a. 1 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 10 ; b. 1,8 pour les époux vivant en ménage commun (art. 9) ; c. 1,3 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément, selon l'article 10, pour autant qu'il tienne un ménage indépendant seul avec un enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont il assure l'entretien complet. Le maintien de l'exercice conjoint de l'autorité parentale ne doit pas conduire à l'octroi de plusieurs parts de 1,3. Le Conseil d'Etat édicte les règles d'application de cette disposition; d. 0,5 pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont le contribuable assure l'entretien complet. Si les père et mère sont imposés séparément, celui qui peut déduire les contributions versées pour l'entretien de son enfant n'a pas droit à une part de quotient pour ce même enfant. On ne peut pas accorder plus d'une part de 0,5 au total par enfant. Le Conseil d'Etat arrête les dispositions réglant la répartition de la part de 0,5 entre des père et mère imposés séparément, lorsqu'aucune contribution pour l'entretien de l'enfant n'est déductible". Vu ce qui précède, c'est à juste titre que le quotient familial a été fixé à

2.8. Tout au plus une déduction forfaitaire pour chaque personne à charge du contribuable selon l'art. 40 LI et l'art. 35 al. 1 let. b LIFD aurait pu entrer en ligne de compte, mais les recourants n'ont nullement établi l'indigence de leur fille et il ne revenait pas à l'autorité intimée d'instruire d'office cette question en l'absence d'autre élément. Il convient dès lors de confirmer la décision attaquée sur ce point. Selon les art. 37 al. 1 let. g LI et 33 al. 1 let. g LIFD, le contribuable a droit à une déduction forfaitaire, au titre de primes d'assurances-maladie, accidents, d'assurances sur la vie et de rentes viagères. Pour la période fiscale 2006, un couple avec deux enfants à charge avait droit à une déduction de 6'400 fr. Durant la période fiscale litigieuse, les recourants avaient deux enfants à charge (H. \_\_\_\_\_, née le \*\*\*\*\* 1981, et I. \_\_\_\_\_, née le \*\*\*\*\* 1985). La déduction de 6'400 fr. a ainsi été calculée correctement.

#### **E. 8**

Au vu de ce qui précède, les recours doivent être rejetés et les décisions attaquées confirmées. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), solidairement entre eux. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

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