

VD_OMNI FI.2016.0124 vom 8. Mai 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-05-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0124

FR: VD_OMNI FI.2016.0124 du 8 mai 2019

IT: VD_OMNI FI.2016.0124 del 8 maggio 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI, relative à l'imposition du revenu et de la fortune immobilière du recourant. Le recourant ne remet pas en cause les bases de calcul retenues par l'autorité intimée pour établir la valeur locative de l'un des logements dont il a hérité avec sa soeur, le recourant ne démontrant pour le surplus pas qu'il aurait été privé de la possibilité d'utiliser ce logement. L'imposition des fermages qu'il retire de la location de deux autres parcelles doit également être confirmée, le revenu devant être considéré comme réalisé, les fermages, qui font certes l'objet de procédures en vue de leur restitution, ayant été acquittés en main de l'hoirie. Confirmation également des amendes mises à la charge du recourant, qui n'a pas remis sa déclaration d'impôt malgré une sommation. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

a) A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 185 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et de celles relatives à la récusation (1^{ère} phrase). A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. b) Le recours ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], par renvoi de l'art. 99 LPA-VD) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Le litige a trait à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes fiscales 2011 et 2012. Cette matière est régie par la LIFD, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la LI. b) 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). c) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. Il s'agit de déterminer le moment de la réalisation du revenu, en particulier s'agissant du revenu provenant d'expectatives successorales, problématique qui est réglée de manière identique en droit fédéral 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.

E. 3

Le recourant conteste l'imposition du revenu de sa fortune immobilière, constituée des immeubles dont il a hérité de ses parents. a) Le recourant ne remet à juste titre pas en cause le fait qu'il doit être imposé à titre personnel, à concurrence de sa part héréditaire, pour les revenus de la fortune immobilière qui échoient à l'hoirie qu'il forme avec sa sœur (cf. art. 10 al. 1 LIFD; 11 et 13 al. 1 LI). Il ne conteste en outre pas que sa part dans l'hoirie correspond à 4/10. b) Dans le cadre de la procédure de réclamation, le recourant a contesté devoir être imposé sur la valeur locative du chalet situé à Troistorrents (VS), auquel il ne pourrait accéder en raison d'un litige l'opposant à sa sœur. aa) Le rendement de la fortune immobilière est soumis à l'impôt fédéral direct ainsi qu'à l'impôt cantonal et communal à titre de revenu imposable (art. 21 al. 1 LIFD; 7 al. 1 LHID; 24 al. 1 LI). 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. Les éléments déterminant le montant de la valeur locative sont fixés à l'art. 3 du règlement du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; BLV 642.11.9.1). 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; arrêt FI.2016.0090 du 22 juin 2018 consid. 4b).

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) L'imposition du recourant correspond aux valeurs qu'il a lui-même annoncées dans le cadre de ses déclarations d'impôt relatives aux périodes fiscales 2011 et 2012. La valeur locative retenue par l'autorité intimée en 2012 s'écarte très légèrement de la valeur déclarée par le recourant, pour tenir compte du fait que le taux d'adaptation de la valeur locative pour l'année 2012 a été fixé à 117%, et non 116%, comme indiqué par le recourant. Ce dernier ne prétend pas que les bases de calcul retenues par l'autorité intimée seraient erronées. Pour le surplus, si le recourant a rendu vraisemblable l'existence d'un différend avec sa sœur, qui semble toutefois s'être soldé, aucun élément du dossier ne permet d'établir qu'il aurait été privé de la possibilité d'utiliser ce logement. L'autorité intimée a dès lors considéré à juste titre qu'une valeur locative devait être prélevée en relation avec cet immeuble. c) Le recourant conteste par ailleurs l'imposition des fermages qu'il retire de la location des parcelles ***** et ***** de la Commune de Gilly. Diverses procédures actuellement pendantes auraient pour objet une demande de diminution du fermage, notamment en relation avec les périodes fiscales 2011 et 2012, de sorte que le revenu ne pourrait être considéré comme réalisé. aa) La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure. L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable: dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêts TF 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2, in Archives 82 740 et les références citées). La naissance ex lege de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par-là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêts TF 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2, in RDAF 2010 II 474 et les références citées). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable (cf. arrêts TF 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3; 2C_454/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1; 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; 105 Ib 238 consid. 4a p. 242; arrêts TF 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3; 2C_625/2015 du 18 février 2016 consid. 5.2). La réalisation suppose un titre juridique ferme, qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété. L'acquisition de la prétention précède en principe la prestation en argent (ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà qualifiée de revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; arrêts TF 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3; 2C_454/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1;

2C_625/2015 du 18 février 2016 consid. 5.2). En matière de bail à loyer (respectivement de bail à ferme), le moment du revenu correspond à l'acquisition par le bailleur d'une prétention ferme, qui coïncide généralement avec l'échéance du droit à la prestation qui dépend du terme fixé dans le contrat (Fabien Liégeois, La disponibilité du revenu, Genève/Zurich/ Bâle, 2018, n°1023 et 1027, p. 333s.). En cas de contestation au sujet du loyer (respectivement du fermage), et pour autant que la prétention du locataire (respectivement du fermier) ne soit pas téméraire ou dépourvue de chance de succès, il est possible de considérer que le revenu n'est acquis qu'au moment de la perception réelle de la prestation (Liégeois, op. cit. , n°1024 et 1027, p. 333s.). Le moment de la réalisation pourra également être différé à la perception réelle de la prestation en cas d'incertitude sur la capacité du débiteur à honorer sa dette (débiteur insolvable) ou sur sa volonté à s'exécuter (débiteur récalcitrant) (cf. Liégeois, op. cit. , n°1024, p. 333; cf. Yves Noël, in Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 30 ad art. 16 LIFD ; Markus Reich, Steuerrecht, 2e éd. 2012, no 56 p. 224s.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, n° 21 ad art. 16 LIFD). Les loyers perçus par une gérance pour le compte des propriétaires leur sont imputables dès qu'ils sont encaissés par celle-ci, même lorsque la gérance tombe ensuite en faillite sans avoir transféré les sommes concernées (Noël, op. cit. , n°30 ad art. 16 LIFD et la référence citée). Le caractère incertain de l'exécution de la prestation et partant le moment de l'imposition de celle-ci ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable (arrêt TF 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.4). bb) Les fermages litigieux n'ont en l'occurrence pas été versés directement au recourant, mais semble-t-il à l'hoirie. Cela n'est toutefois pas déterminant pour établir le moment de la réalisation du revenu, dès lors qu'à teneur des art. 10 LIFD et 11 LI, chacun des héritiers ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie. Compte tenu des éléments du dossier, l'autorité intimée pouvait valablement considérer que les fermages dûs pour les années 2011 et 2012 ont été perçus par l'hoirie. En effet, le recourant n'a pas rendu vraisemblable que les fermages échus en 2011 et 2012, pertinents pour les taxations litigieuses, n'auraient pas été versés par le fermier. Seuls les fermages postérieurs à 2014 ont en effet été consignés, étant en outre précisé qu'un loyer consigné est réputé payé (cf. art. 259h al. 2 CO). Dans l'extrait d'un compte dont feu D._____ était titulaire, que le recourant a produit dans le cadre de la procédure de recours, on constate que B._____ s'est acquittée chaque mois d'une somme de 4'834 fr. (correspondant à 1/12 du fermage annuel conventionnel fixé à 58'008 fr.) durant les années 2011 et 2012 (cf. compte de la banque Raiffeisen CH*****). La procédure civile actuellement pendante, qui porte notamment sur la restitution de fermages, ne permet pas d'établir que les fermages échus avant 2014 demeurerait en souffrance. Il n'apparaît notamment pas que les membres de l'hoirie auraient pris des conclusions en paiement contre B._____ pour le montant de ces fermages. L'échéance du droit à la prestation correspond dans ces circonstances à celui de la perception réelle. L'arrêt rendu par la CACI le 31 octobre 2018, qui rejette les appels et confirme le jugement de première instance rendu par le Tribunal civil de l'arrondissement de la Côte le 26 octobre 2017 tend également à démontrer que le revenu provenant des fermages a bien été réalisé l'année de leur échéance. Les autorités judiciaires civiles ont en effet considéré en substance que la requête de B._____ tendant à obtenir une réduction de 25% du fermage depuis le 1 er juillet 2006 en raison des défauts de la chose affermée devait être rejetée. Une réduction proportionnelle du fermage, de 8'830/10'300 e , pour tenir compte de la diminution de la surface affermée, a été admise. Elle n'a toutefois pris effet qu'à compter du 1 er janvier 2013 et ne concerne dès lors pas les périodes fiscales

litigieuses. Il n'est pas non plus décisif que B. _____, selon la lettre de l'avocate de cette société du 18 janvier 2019, réclame au recourant et à sa sœur un montant de 480'000 fr. au titre des investissements consentis sur les parcelles. D'une part, ces prétentions ont été rejetées par les juridictions civiles; d'autre part, elles ne concernent pas les fermages des années 2011 et 2012. L'arrêt de la CACI du 31 octobre 2018 n'est certes pas définitif, un recours interjeté par le fermier étant pendant au Tribunal fédéral. Dans l'hypothèse – peu vraisemblable – où il serait établi ultérieurement en matière civile que l'hoirie n'a pas droit au paiement des fermages pour les années 2011 et 2012, le recourant pourrait de doute manière solliciter une révision des décisions de taxation litigieuses. L'autorité intimée pouvait dès lors considérer que les fermages versés par B. _____ constituaient bien, dans le chef du recourant, un revenu imposable durant les périodes fiscales 2011 et 2012. De même, il n'est pas décisif qu'une procédure soit actuellement pendante auprès de la Commission d'affermage, tendant à la fixation du fermage licite. Selon les principes applicables à l'acquisition du revenu, le fermage doit être imposé au moment de l'acquisition d'une prétention ferme, voire au moment de la perception ferme du revenu, circonstances qui se sont toutes deux déjà réalisées en l'occurrence. En l'état, l'autorité intimée pouvait donc valablement considérer que le montant du fermage devant être imposé en tant que revenu correspondait à celui convenu entre les parties dans le contrat de bail à ferme. En outre, si, par hypothèse, B. _____ devait obtenir une diminution du fermage licite affectant les années 2011 et 2012, le recourant pourrait obtenir une révision des taxations litigieuses. L'autorité intimée était ainsi en droit de taxer le recourant, à concurrence de sa part héréditaire, sur le montant des fermages perçus en relation avec les parcelles ***** et ***** de la Commune de Gilly.

E. 3.2

et 3.3 p. 135s.). Dans le cadre de l'application des art. 55 LHID et 174 LIFD, respectivement de l'art. 241 LI, il s'agit d'établir l'importance que peut avoir l'obligation violée pour une taxation conforme au droit, l'importance présumée du montant des éléments imposables constituant un facteur à prendre en considération dans ce cadre (143 IV 130 consid. 3.3 p. 135ss) . b) En l'occurrence, le recourant ne conteste pas que les conditions objectives d'application des art. 241 LI et 174 LIFD soient réunies, dès lors qu'il n'a, malgré une sommation, pas déposé sa déclaration d'impôt. Le fait que le contribuable accomplisse l'obligation après le délai imparti dans l'injonction n'exclut pas le prononcé de l'amende, puisque celle-ci a un caractère de sanction pénale (Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand de la LIFD, n°31 ad. art. 174 LIFD). Dans le cadre de sa réclamation, le recourant a produit divers certificats médicaux, attestant de son incapacité de travail entre les mois d'août et de décembre 2012. Le recourant a ainsi implicitement demandé une restitution du délai pour déposer la déclaration d'impôt (cf. art. 22 LPA-VD). aa) Selon l'art. 22 LPA-VD, le délai peut être restitué lorsque la partie établit qu'elle a été empêchée d'agir dans le délai fixé, sans faute de sa part (al. 1); la demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé; dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis; sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, sur laquelle se fonde la pratique vaudoise, la restitution d'un délai suppose l'existence d'un empêchement d'agir dans le délai fixé, lequel doit être non fautif. La question de la restitution du délai ne se pose pas dans l'éventualité où la partie ou son mandataire n'ont pas été empêchés d'agir à temps. C'est le cas notamment lorsque l'inaction résulte d'une faute, d'un choix délibéré ou

d'une erreur, en particulier de calcul. En d'autres termes, il y a empêchement d'agir dans le délai lorsqu'aucun reproche ne peut être formulé à l'encontre de la partie ou de son mandataire (arrêt TF 2C_120/2018 du 14 février 2018 consid. 4.1; cf. arrêts AC.2018.0438 du 22 janvier 2019 consid. 2; FI.2018.0031 du 21 mars 2018). bb) En l'occurrence, le recourant ne pouvait ignorer son obligation de déposer sa déclaration d'impôt. Le motif qu'il invoque pour justifier l'envoi tardif de sa déclaration d'impôt, soit son incapacité de travail dû à un état dépressif, n'est pas de nature à rendre son retard excusable. Les attestations médicales qu'il a produites ne permettent pas d'établir que le recourant était dans l'incapacité de remplir sa déclaration d'impôt ou de désigner une personne pour le faire. Les conditions pour une restitution de délai ne sont partant pas réunies et une demande de restitution aurait dû être rejetée. La sanction prononcée doit ainsi être confirmée dans son principe. Reste à examiner si elle est également justifiée dans sa quotité. c) Le recourant ne conteste en l'occurrence pas qu'il a été taxé d'office à six reprises, soit en 2003, 2004, 2005, 2008, 2009 et 2010. Le non-respect répété de ses obligations fiscales et le risque que la créance fiscale soit ainsi sous-estimée, justifie le prononcé d'une amende dont la quotité soit dissuasive. S'il est vrai que le recourant a accompli l'obligation procédurale qui lui incombe, ce dont il convient de tenir compte dans la fixation de la peine (cf. Sansonetti/Hostettler, op. cit., n°31 ad. art. 174 LIFD), cette coopération n'est intervenue que tardivement, après le dépôt de la réclamation et une fois la sanction pénale prononcée et la créance fiscale établie par le biais d'une taxation d'office. Sur le vu de l'ensemble des circonstances, il convient d'admettre que la quotité des amendes demeure modérée, au regard de la violation répétée par le recourant de ses obligations procédurales et du peu d'effet qu'ont eu sur son comportement les précédentes taxations d'office. La quotité de la sanction, qui se situe dans la fourchette prévue en l'absence de récidive ou de cas grave, paraît justifiée, compte tenu également de la valeur litigieuse en cause. Le recourant ne prétend pour le surplus pas que sa situation matérielle justifierait la réduction du montant des amendes mises à sa charge. La quotité des amendes prononcées doit ainsi être également confirmée, étant précisé que, dès lors qu'en principe les impôts cantonaux et communaux sont plus élevés que l'impôt fédéral direct, il est justifié d'infliger une amende plus importante pour les premiers que pour le second (ATF 143 IV 130 consid. 3 p. 133ss).

E. 4

Le recourant semble également remettre en cause le montant des amendes – respectivement de 1'000 fr. pour l'ICC et de 500 fr. pour l'IFD – mises à sa charge pour la période fiscale 2011, au cours de laquelle il n'a, malgré une sommation, pas remis sa déclaration fiscale. a) Les art. 55 LHID et 241 LI, tout comme l'art. 174 LIFD, punissent la violation des obligations de procédure d'une amende de 1'000 fr. au plus, respectivement de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive, lorsque, malgré sommation, le contribuable enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe. L'art. 174 al. 1 let. a LIFD mentionne à titre exemplatif le cas du contribuable qui ne dépose pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner. Le bien juridiquement protégé par ces articles est la bonne exécution de la taxation qui est mise en danger par le comportement récalcitrant du contribuable; en outre, ce comportement provoque, indirectement, la mise en danger à tout le moins abstraite de la créance fiscale de la communauté publique (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. et les références citées). La sanction n'a pas pour seule fonction de punir le contribuable, elle vise aussi à le contraindre à suivre les injonctions qui lui sont faites lorsqu'il n'obéit pas à une obligation qui lui est prescrite (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s. et les références citées; 121 II 257 consid. 5b

p. 271). La sanction doit permettre à l'autorité de taxation d'établir de façon exacte et complète les éléments imposables, afin d'établir les impôts dus; si le contribuable manque à son devoir, le risque existe en effet de voir ces éléments être sous-estimés et, par conséquent, la charge fiscale diminuée de façon indue (ATF 143 IV 130 consid. 3.1 p. 133s.). Les amendes d'ordre infligées pour violation des obligations de procédure sont qualifiées de sanctions pénales, ainsi que de mesures de contrainte. Ainsi, l'amende doit être arrêtée dans chaque cas selon la culpabilité du contribuable. Une appréciation adéquate du cas doit être opérée: il s'agit de prendre en considération tous les aspects particuliers, à savoir la gravité de la faute, ainsi que la situation personnelle du contribuable, notamment sa situation financière et les effets de la peine sur sa situation. L'amende doit représenter une sanction efficace, et non pas seulement une mesure "bagatelle" (ATF 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135). Dès lors que ces amendes sont qualifiées de sanctions pénales, la peine est fixée selon les principes généraux du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0), dont l'art. 47 CP (ATF 143 IV 130 consid.

E. 5

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD).

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