

# VD\_OMNI FI.2016.0148 vom 5. Februar 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-02-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0148](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0148)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0148 du 5 février 2018

IT: VD\_OMNI FI.2016.0148 del 5 febbraio 2018

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Gain de loterie de 1'000'000 fr. réalisé par l'un des deux recourants lors d'un tirage effectué le 24 décembre 2011 par la Loterie Romande et non déclaré. La déclaration que les recourants ont soumise aux autorités fiscales pour l'année 2011 ne fait aucune mention de ce gain dans leur revenu imposable, ni d'un montant quelconque dans leur fortune imposable. Or, la taxation de cette année fiscale est devenue définitive avant que les recourants ne demandent le remboursement de l'impôt anticipé de 35% prélevé sur ce gain; ils sont par conséquent déchu du droit d'obtenir ce remboursement. Par surabondance de moyens, il apparaît que les recourants ont présenté leur demande de remboursement de l'impôt anticipé après les trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation de la Loterie Romande était échue; cette demande était donc tardive.

## Erwägungen

### E. 1

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. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 1.3

Le Jeu 2 est un jeu à pré tirage; la zone de jeu lui correspondant représente un calendrier de l'avent composé de 24 cases, chacune associée à l'un des 24 premiers jours du mois de décembre 2011. [...]". Selon l'art. 23.3 du règlement du jeu, les lots du jour sont en nature (voiture) ou en espèces (de 20 fr. à 1'000'000 fr.). Intitulé "Lots gagnés", l'art. 24 du règlement du jeu à la teneur suivante: "Si le symbole ou l'un des symboles qui apparaît dans la case du jour est identique à l'un des symboles publiés ce même jour, le lot associé à ce symbole est gagné". Quant au RG, l'art. 15.3, faisant partie du chapitre "Détermination des gains", a la teneur suivante: "Sont gagnants les billets achetés dont les spécificateurs de chance dévoilés révèlent, directement ou moyennant des manipulations complémentaires, le droit à l'un des gains prévus dans le tableau des lots". Dans le chapitre "Délivrance des gains", les art. 22 ss RG disposent ce qui suit: " Article 22 22.1 Les participants qui

s'adressent au siège de la Loterie Romande [...] y font parvenir par poste leurs billets, avec indication écrite de leurs nom, prénom et adresse exacte et, cas échéant, les coordonnées complètes de leur compte bancaire ou postal. Il leur est conseillé d'effectuer cet envoi par pli sécurisé. 22.2 Si les vérifications confirment le droit au gain, la Loterie Romande délivre les lots par virement bancaire selon les indications fournies. Elle ne restitue pas les billets dont les lots ont été payés. 22.3 Si le système informatique détecte une irrégularité qui exclut le paiement d'un gain, le participant a la possibilité de provoquer des recherches plus poussées en élevant une contestation suivant les articles 30 et 31. [...] ARTICLE 24 24.1. Il est rappelé que les gains unitaires de plus de CHF 50.— en espèces sont soumis à l'impôt anticipé de 35%, que la Loterie Romande doit retenir et transférer à l'Administration fédérale des contributions; les gagnants peuvent se faire rembourser cet impôt en présentant une attestation de retenue à l'autorité fiscale dont ils relèvent. 24.2. Le siège de la Loterie Romande adresse spontanément l'attestation de retenue de l'impôt anticipé aux destinataires des lots frappés de cet impôt. ARTICLE 25 Le droit au gain est éteint et le paiement des lots est refusé si: - le billet est altéré de sorte qu'est impossible son identification formelle ou la vérification de ses spécificateurs; - l'identification qui a été communiquée par le fabricant à la Loterie Romande ne correspond pas à celle lue par le système électronique; - le gain attaché à l'identification communiquée par le fabricant ne correspond pas aux spécificateurs du billet. ARTICLE 26 26.1. La Loterie Romande est libérée de l'obligation de verser un gain dès qu'il a été payé ou remis au porteur du billet correspondant. [...] ARTICLE 27 27.1. Dans le cas où, avant le paiement, la Loterie Romande serait avisée d'une contestation sur la propriété du billet ou de la pochette, ou la titularité du droit au gain, elle pourra différer le paiement et impartir au contestant un délai pour prouver son meilleur droit ou attester que sa réclamation fait l'objet d'une instance judiciaire. 27.2. La Loterie Romande se prononcera sans appel au vu des pièces produites. Si le contestant a saisi l'autorité judiciaire, la Loterie Romande attendra sa décision définitive. [...] ARTICLE 29 29.1. Les lots des billets présentés à l'encaissement au-delà du délai de caducité ne sont pas payés et restent acquis à la Loterie Romande. 29.2. Le délai de caducité des lots est de six mois à compter de la date limite de vente imprimée sur le billet ou la pochette, ou qui a été prolongée selon décision publiée de la Loterie Romande (art. 10). [...]". Il ressort en particulier de l'art. 24 du règlement du jeu que le lot est gagné le jour où il y a identité entre le symbole apparaissant dans la case de ce jour sur le billet et l'un des symboles publiés (sur Internet ainsi que dans la presse [art. 23.1 du règlement du jeu]) le même jour. Dans un jeu de loterie à pré tirage, c'est-à-dire dont le tirage au sort a eu lieu avant la mise en vente des billets (art. 2.1 RG), c'est en effet après cette publication que le joueur peut constater que son billet est gagnant, en comparant les symboles publiés avec ceux figurant sur le billet. Ce moment est ainsi déterminant pour la naissance du droit (concernant d'ailleurs l'exigibilité de la prestation due par l'organisateur de la loterie, cf. ci-après consid. 6b/bb et les réf.). Il n'en va pas autrement dans la situation où le joueur constate que son billet est gagnant seulement ultérieurement: selon l'art. 15.3 RG, le fait de dévoiler les spécificateurs de chance – soit les symboles qui déterminent si un billet est gagnant (art. 2.2 RG) – en grattant la case du billet ne fait que "révéler" le droit à un lot, droit qui peut donc préexister. Selon l'article 17 RG, les billets sont doublement sécurisés: premièrement, par un code à barres et un numéro d'identification apparents et deuxièmement, par des codes de validation masqués sous une pellicule opaque. Par conséquent, le risque d'erreur au moment du grattage du billet est pratiquement nul. Quant à la procédure ultérieure de vérification (formelle), après l'envoi du billet par la poste, elle ne fait que "confirmer" le droit au lot (art.

22.2 RG). Sur le plan fiscal, considérer que le gain de loterie est réalisé le jour où il y a concordance entre le symbole figurant dans la case de ce jour et celui publié le même jour présente l'avantage que le moment de la réalisation ne dépend pas de la volonté du contribuable (conformément à la jurisprudence fédérale précitée), comme cela serait le cas si l'on se basait sur le jour où le joueur fait valoir son droit au gain (en envoyant par poste son billet gagnant) ou sur le jour où l'organisateur délivre le lot par virement bancaire ou chèque postal (l'exécution de cette prestation supposant que le joueur ait fait valoir son droit au gain). Sitôt qu'un billet s'est révélé gagnant, le joueur peut d'ailleurs en transférer la propriété à titre onéreux, d'autant plus facilement qu'un billet de loterie a le caractère d'un titre au porteur. Il s'agit en effet d'un papier-valeur dont le texte ou la forme constate que chaque porteur en sera reconnu comme l'ayant droit (cf. art. 978 al. 1 CO; François Bohnet, in : Commentaire romand, Code des Obligations II, 2<sup>e</sup> édition, Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [éds], Bâle 2017, n°26 ad art. 965 CO). En l'occurrence, l'art. 26.1 RG prévoit ainsi – entre autres dispositions – que "La Loterie Romande est libérée de l'obligation de verser un gain dès qu'il a été payé ou remis au porteur du billet correspondant" (mise en évidence par le rédacteur). Afin d'éviter que la Loterie Romande ne soit amenée à verser le gain plusieurs fois, l'art. 22.2 2<sup>e</sup> phrase RG dispose que celle-ci ne restitue pas les billets dont les lots ont été payés. Le fait qu'un billet gagnant peut être cédé à titre onéreux montre que le droit incorporé dans le papier-valeur n'est pas seulement une expectative, ni une prétention dont l'exécution paraît incertaine, mais bien une prétention ferme. bb) En l'espèce, A.\_\_\_\_\_ a fait l'acquisition, en déboursant la somme de 100 fr., d'un billet lui permettant de participer au pré tirage du jeu n°2 «Billet Le Million», dans lequel la zone de jeu correspond à un calendrier de l'avent comprenant vingt-quatre cases, elles-mêmes associées aux vingt-quatre premiers jours de décembre 2011 (cf. art. 1.3 du règlement du jeu). Après grattage de l'une des cases du 24 décembre 2011 (art. 22 du règlement du jeu), l'un des symboles figurant sur son billet étant identique à l'un de ceux publiés le même jour sur Internet et dans la presse, il a gagné le lot associé à ce symbole (art. 23.3 et 24 du règlement du jeu), à savoir une somme de 1'000'000 francs. Ce lot pouvait être perçu dès le 24 décembre 2011 (art. 39.4 du règlement du jeu) et jusqu'au 17 juillet 2012, sous peine de caducité (art. 40.1 du règlement du jeu). Ainsi, le recourant a acquis, dès la réalisation des conditions fixées à l'art. 24 du règlement de jeu, une prétention contractuelle au versement de la somme de 1'000'000 francs. A ce moment, le droit de l'intéressé au gain, qui jusqu'alors n'était que potentiel, a été concrétisé. Les autres conditions que A.\_\_\_\_\_ devait encore remplir pour pouvoir encaisser cette somme apparaissent comme purement formelles; elles ne rendent pas incertaine l'exécution de cette prétention. Le montant du gain réalisé par l'intéressé étant supérieur à 50 fr., il était délivré uniquement par le siège de la Loterie Romande (art. 39.7 du règlement du jeu). Le paiement du lot présupposait la remise du billet (art. 39.2 du règlement du jeu, avec renvoi aux art. 21 à 23 RG). Le recourant a satisfait à cette condition le 29 décembre 2011 en remettant à la poste sa demande de paiement à l'adresse de la Loterie Romande, en y joignant le billet gagnant; sa demande a été réceptionnée le 30 décembre 2011. La procédure de validation du billet est intervenue les 3 et 4 janvier 2012 et le paiement a été effectué le 12 janvier 2012 sur le compte de l'intéressé. Il n'en demeure pas moins que le 24 décembre 2011 déjà, A.\_\_\_\_\_ avait acquis un droit ferme à l'encontre de la Loterie Romande au versement de cette somme. Comme cela a été dit, il aurait pu "monnayer" ce droit, déjà à ce moment-là, en vendant à un tiers le billet gagnant. Il pouvait ainsi en disposer déjà alors, quoi qu'en dise le recourant. cc) Il suit de ce qui précède que c'est bien durant l'année 2011 que les recourants ont réalisé

un gain de 1'000'000 francs. Dès l'instant où ce montant n'a pas été déclaré par ceux-ci dans leurs éléments de revenu et dans leur fortune et que la taxation de cette année, intervenue le 5 novembre 2012, est, entre-temps, devenue définitive, les conditions du rappel d'impôt étaient réunies. Comme on l'a vu ci-dessus, les recourants ont déclaré, le 28 mars 2013, une fortune imposable de 285'000 fr. pour l'année 2012. C'est en questionnant les recourants le 7 août 2013 sur l'évolution de leur fortune durant l'année 2012 que les autorités fiscales ont découvert ce qui précède, en prenant connaissance des pièces jointes à la correspondance du 12 septembre 2013. Les recourants se gardent du reste de soutenir qu'elles auraient pu le découvrir plus tôt. Les montants du rappel d'impôt, soit 313'162 fr.65 pour l'ICC et 120'320 fr. pour l'IFD, ne suscitent par ailleurs aucune critique de leur part, à l'exception du refus de l'autorité intimée d'imputer l'impôt anticipé de 350'000 fr., montant retenu par la Loterie Romande lors du paiement, et du caractère prétendument confiscatoire de l'impôt. Ces questions seront examinées dans les considérants qui suivent. Par conséquent le gain de 1'000'000 fr. réalisé par A. \_\_\_\_\_ doit ainsi, sous réserve de la déduction du prix du billet, être inclus dans le revenu imposable des recourants durant l'année 2011. De même, leur fortune comprenait une créance de 650'000 fr. vis-à-vis de la Loterie Romande. La décision attaquée sera dès lors confirmée sur ce point. 5. La décision attaquée reproche par ailleurs une soustraction d'impôt consommée à A. \_\_\_\_\_ et prononce des amendes à l'encontre de ce dernier. 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 ; cf. en outre, Archives 56, p. 345; 54, p. 660; 52, p. 454). aa) D'après les art. 175 al. 1 LIFD et 242 al. 1 LI, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis: la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêts 2P.241/1998 et 2A.355/1998 du 21 juin 1999 consid. 5cc, in : RF 55/2000 p. 122 ; cf. ég. Pietro Sansonetti, in : Commentaire romand, op. cit., n°7 ad art. 175 LIFD; Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne, 2001, p. 48 ). 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. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts, ceci avant que la décision de taxation ne soit entrée en force; postérieurement à cet événement, la soustraction sera au contraire considérée comme consommée (arrêts 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.1 et les références). bb) La condition subjective de la soustraction est ainsi réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Archives 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259); le dol éventuel est à cet égard suffisant (Sansonetti, op. cit., n°10 ad art. 176 LIFD). On rappelle sur ce point que l'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait ( cf. art. 12 al. 2, 2 ème phrase, du

Code pénal suisse, du 21 décembre 1937 [CP; RS 311.0]). Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il importe cependant que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DGB, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 2009, N. 73 ad art. 175 LIFD). Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la diligence requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n° 6 et les références citées). Ainsi, le dol éventuel doit être retenu lorsque le contribuable est parfaitement conscient de l'omission au moment de signer sa déclaration d'impôt, de sorte que l'on peut présumer qu'il s'est accommodé du résultat au cas où il se produirait (Sansonetti, op. cit., n°12 ad art. 176 LIFD). La notion de négligence des art. 175 LIFD et 242 LI est identique à celle de l'art. 12 al. 3 CP. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (ATF 135 II 86 consid. 4.3 p. 91). Le contribuable qui donne des renseignements inexacts par négligence n'est cependant pas punissable tant que la décision de taxation n'est pas entrée en force (Monti, op. cit., p.88s.). Au moment de distinguer, dans une tentative de soustraction, l'intention de la négligence du contribuable, il a été jugé que l'importance des montants non déclarés jouait un rôle non négligeable, dès lors que leur absence sur la déclaration peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (Sansonetti, n°13, réf. citée). cc) La procédure réprimant la soustraction fiscale en matière d'impôts directs est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) est applicable (ATF 121 Ib 257 consid. 4 p. 264; 119 Ib 311, consid. 2 p. 314; Oberson, op. cit., § 26 n.4 p. 505; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N. 12 ad art. 175 LIFD; Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 911 et ss ). Cela a notamment pour conséquence que l'autorité de taxation doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêts 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1; 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; arrêt du TF du 8 février 1991, reproduit in : RDAF 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (arrêt 2P.215/2002, précité, consid. 4.2). Il s'ensuit que c'est la présomption d'innocence qui régit la matière (art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH; arrêt 2C\_242/2013 du 25 octobre 2013 consid. 3.1) et que le contribuable impliqué dans une procédure pénale n'est pas soumis au devoir de collaboration (arrêt 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi à un degré suffisant que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément 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, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexacts ou incomplètes (cf. arrêt 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2, réf. citées, not. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; arrêts 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 3.3; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 5.2, et les arrêts cités; arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid.

4a). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe donc à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêt du TF du 7 octobre 1986, in : StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Archives 56, p. 138). Il incombe alors au contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire, du moment que les faits, établis sur la base d'indices précis, sont hautement vraisemblables (arrêt 2P.215/2002, précité, consid. 4.2; arrêt FI.1992.0100 du 29 septembre 2000, consid. 4a). Lorsque des éléments imposables ne figurent pas dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêts FI.1992.0100, précité, consid. 4a; FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 1a). On doit admettre que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (arrêt FI.1992.0100, précité, consid. 4a). Le contribuable ne saurait à cet égard prétendre que l'insuffisance de taxation est due au comportement de l'autorité de taxation, laquelle aurait négligé de procéder aux vérifications propres à éviter l'erreur (ATF 100 Ib 480; cf. en outre Torrione, op. cit., p. 1025, et les références citées). Pour le surplus, le juge de l'amende est libre d'utiliser les documents et renseignements librement fournis par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation (Torrione, op. cit., p. 907ss, spéc. p. 1045). dd) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase, LIFD et 242 al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase LI); si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant (ibid., 2<sup>ème</sup> phrase); si elle est grave elle peut être au plus triplée (ibid., 3<sup>ème</sup> phrase). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD et 243 al. 1 LI), fixée aux 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 (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; arrêt 2P.237/2001 du 6 mars 2002, consid. 6.1, et les arrêts cités; arrêts FI.2006.0068, consid. 8, FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 2b; FI.1993.0103 du 1<sup>er</sup> novembre 1999, consid. 8c; FI.1997.0158 du 2 juillet 1998, consid. 2b; cf. également la circulaire n°21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in: Archives 64 p. 539 ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" – qui correspond au montant de l'impôt soustrait – est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes et de circonstances atténuantes (cf. Roman J. Sieber/Jasmin Malla, in : Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, op. cit. , n° 45 ad art. 175 LIFD, réf. citées). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire AFC n°21 du 7 avril 1995, in : RDAF 1996, 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). 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. Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 374 ch. 2.4). b) Bien qu'il conclue à l'annulation de la décision attaquée, également en tant qu'elle contient un prononcé d'amendes à son encontre, le recourant ne s'est guère exprimé sur ce volet dans ces écritures. Il est vrai que l'essentiel de son argumentation consiste à soutenir que la réalisation du gain de loterie serait intervenue en 2012 et non en 2011 et que les contribuables auraient été déchus à tort du droit de requérir le remboursement de l'impôt anticipé, ce dont il sera question plus loin. Implicitement à tout le moins, on admettra toutefois qu'il conteste également qu'une soustraction de sa part ait pu intervenir cette année-là. En audience du reste, A.\_\_\_\_\_ a contesté toute intention de vouloir dissimuler un gain, expliquant qu'il s'agissait bien plutôt d'une «mauvaise déclaration» de sa part. aa) La question n'a, à vrai dire, d'intérêt que pour l'élément subjectif. Objectivement, en effet, il ne fait aucun doute que la soustraction est réalisée, l'intéressé ayant violé son obligation d'effectuer une déclaration exacte et complète de ses revenus et de sa fortune durant la période 2011; cela a eu comme conséquence pour les autorités fiscales de notifier aux contribuables des montants d'ICC et d'IFD bien trop faibles au regard de leur situation financière réelle au 31 décembre 2011. Cette soustraction est consommée dans la mesure où elle a été découverte alors que la taxation définitive de l'année 2011 était entrée en force. En effet, c'est en questionnant les recourants le

## **E. 2**

Le présent litige a trait à la reprise, dans les revenus et la fortune des recourants imposables durant la période fiscale 2011, du gain de loterie réalisé par A.\_\_\_\_\_ et aux amendes prononcées à l'encontre de ce dernier, pour soustraction d'impôt. Il porte également sur le droit des recourants de requérir le remboursement de l'impôt anticipé de 350'000 fr., prélevé sur le gain de loterie de 1'000'000 fr. réalisé par A.\_\_\_\_\_.

### **E. 2.2**

in : RDAF 2010 II 474 et les références citées). aa) Pour le revenu, celui-ci n'est imposable que s'il est réalisé, ce qui constitue le fait générateur de son imposition (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., Bâle 2012, §7 n°12). La réalisation détermine en effet le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable; tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore – imposable (arrêts 2C\_454/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 4.1; 2C\_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3). La doctrine distingue traditionnellement entre la réalisation effective, la réalisation comptable et la réalisation systématique (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd. Berne 2002, p. 161 s.; Thierry A. Obrist, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, thèse Neuchâtel 2012, p. 29s., 35s. et références; selon cet auteur, le droit fiscal suisse ne connaît pas de définition de la réalisation effective valable dans toutes les situations). Seule la première joue un rôle en

l'espèce. bb) Un revenu est considéré comme réalisé, d'après les principes généraux du droit fiscal, non seulement quand le contribuable reçoit une prestation en espèces mais déjà lorsqu'il peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à obtenir un bien ou une prestation (arrêts 2C\_454/2015, déjà cité, consid. 4.1; 2C\_625/2015 du 18 février 2016 consid. 5.2; 2C\_78/2015 du 10 septembre 2015 consid. 4.2, in : StE 2015 B 24.4 Nr. 82; 2C\_168/2012 du 1<sup>er</sup> mars 2013 consid. 2.2; cf. Yves Noël, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, n°30 ad art. 16). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine (arrêt 2A.146/2002 du 13 février 2003, in : RDAF 2003 II 343 consid. 3.3 p. 345). Le moment décisif de l'échéance du revenu imposable intervient lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de la prestation. Le moment de la perception réelle de la prestation n'est déterminant que s'il apparaît d'emblée comme étant incertain (ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; 105 Ib 238 consid. 4a p. 242; arrêts 2C\_941/2012 du 9 novembre 2013 consid. 2.5; 2A.465/2004 du 8 février 2006 consid. 4.2; 2A.182/2002 du 25 avril 2003 in : RDAF 2003 II 622 consid. 3.2.1 p. 626; cf. outre Oberson, *ibid.*, et Obrist, p. 45, Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, 1<sup>ère</sup> partie, nos 18 ss ad art. 16 p. 284; Markus Reich/Markus Weidmann, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3<sup>ème</sup> éd., Zweifel/Beusch [éds], Bâle 2017, n°34 ad art. 16; Jean-Marc Rivier, *L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> éd. Lausanne 1998, p. 326 ss). Il faut que la prétention, de potentielle, soit devenue actuelle par une concrétisation la rendant disponible (Ryser/Rolli, *op. cit.*, p. 162). En l'absence d'une comptabilité, le moment de la réalisation correspond généralement à celui de la réception du revenu (principe de l'encaissement; Oberson, *op. cit.*, §7 n°13). cc) Il y a donc revenu réalisé, soit imposable, lorsque la recette est encaissée, mais aussi lorsque la prétention ferme à son versement est acquise par le contribuable (Noël, *ibid.*, n°32). Un gain en capital est considéré comme réalisé au moment où le vendeur a effectué la prestation stipulée dans le contrat et a acquis une prétention ferme au paiement du prix par l'acheteur (Oberson, *ibid.*, réf. citée). Pour les revenus provenant d'un capital, il faut en principe se placer au moment où la prestation est échue (cf. arrêts 2C\_94/2010 du 10 février 2011 consid. 3.1; 2A.114/2001 du 10 juillet 2001 consid. 3), soit le moment où le contribuable peut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé en vertu de l'art. 21 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 ([LIA; RS 642.21]; cf. arrêts 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4; 2A.341/1993 du

### **E. 3**

LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3).

### **E. 3.3**

et les références citées, RF 62/2007 p. 369). bb) 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 amené à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (v. plus généralement sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zurich 1985, pp. 96-97). cc) Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 s. et les références citées; Casanova, op. cit., p. 9). Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al.

#### **E. 4**

En la présente espèce, les recourants ne nient pas le fait que A. \_\_\_\_\_ ait gagné 1'000'000 fr. à un jeu de la Loterie Romande, ni que ce montant soit imposable conformément aux art. 16 al. 1 et 23 let. e (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013) LIFD, ainsi que 19 al. 1 et 27 let. e (ibidem) LI. Ils contestent en revanche avoir réalisé ce revenu en 2011 et font valoir que l'intéressé n'a acquis une créance contre cette institution qu'en 2012 seulement. a) La créance fiscale naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. Elle prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure; la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale (arrêt 2C\_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2). Cela a 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 (arrêt 2C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid.

#### **E. 6**

novembre 1995 consid. 3b/bb). Faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative ne déclenche cependant pas l'imposition (arrêt 2C\_168/2012 du 1<sup>er</sup> mars 2013 consid. 2.2, réf. citées, not. Ryser/Rolli, op. cit., p. 162; Oberson, op. cit., §7 n°12). Ce dernier arrêt cite, à titre d'exemple, une créance soumise à une condition suspensive (cf. Peter Gauch/Walter R. Schluemp/Jörg Schmid/Susan Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht: allgemeiner Teil, 9<sup>ème</sup> éd., Zurich 2008, t. II, nos 3994s.; cf. aussi ATF 118 II 382 consid. 4b/bb p. 388). On rappelle à cet égard que l'on parle de condition suspensive, au sens où l'entend l'art. 151 al. 1 CO, si l'acte juridique affecté d'une condition ne produit pas d'effets jusqu'à l'avènement de la condition (cf. Pascal Pichonnaz, in : Commentaire romand, Code des obligations I, Thévenoz/Werro [éds], 2<sup>ème</sup> éd., Bâle

2012, n°31 ad art. 151 CO). b) Au préalable, on rappelle qu'est réputée loterie toute opération qui offre, en échange d'un versement ou lors de la conclusion d'un contrat, la chance de réaliser un avantage matériel consistant en un lot, l'acquisition, l'importance ou la nature de ce lot étant subordonnées, d'après un plan, au hasard d'un tirage de titres ou de numéros ou de quelque procédé analogue ( art. 1<sup>er</sup> al. 2 de la loi fédérale du 8 juin 1923 sur les loteries et les paris professionnels [LLP; RS 935.51 ] ). En doctrine, il est généralement admis que la convention de jeu est toujours onéreuse, en ce sens qu'elle implique une prestation pécuniaire du joueur (cf. Gérald Mouquin, La notion de jeu de hasard en droit public, thèse Lausanne 1980, §368-371 p. 120). Les loteries et paris autorisés officiellement donnent naissance à des droits de créance ordinaires (cf. art. 515 al. 1 CO; Mouquin, op. cit., §108 p. 33). La question de savoir à partir de quand le joueur dispose, vis-à-vis de l'organisateur de la loterie, d'une prétention ferme à la remise du gain doit être résolue au regard des dispositions contractuelles pertinentes, à savoir en l'occurrence le règlement général des billets sécurisés à pré tirage, dans son édition de décembre 2006 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012 (ci-après: RG), ainsi que le règlement du jeu "Billet Le Million 2011", dans son édition de septembre 2011 (ci-après: le règlement du jeu). aa) Intitulé "Règlements applicables", l'art. 36 du règlement du jeu dispose ce qui suit (art. 36.1): "La participation à la loterie 'Billet Le Million' est soumise au présent Règlement et, pour tout ce dont il ne traite pas, au Règlement général des billets sécurisés à pré tirage de la Loterie Romande (RG). En cas de divergence entre des dispositions des deux Règlements, l'emportent celles du Règlement spécifique." Sous le titre "Principe du jeu 'Billet Le Million'", l'art. 1 du règlement du jeu dispose: "1.1 'Billet Le Million' est un jeu de loterie composé de 3 jeux et combinant plusieurs tirages. [...]"

## **E. 7**

août 2013 sur l'évolution de leur fortune durant l'année 2012 que les autorités fiscales ont découvert le gain de loterie, en prenant connaissance des pièces jointes à la correspondance du 12 septembre 2013. Or, par l'effet de cette soustraction, le gain de loterie réalisé par A. \_\_\_\_\_ a échappé à l'imposition du revenu et de la fortune. L'autorité intimée a retenu à cet égard que celui-ci avait agi par dol éventuel à tout le moins; elle se fonde pour l'essentiel sur les renseignements contenus dans l'attestation établie par la Loterie Romande le 12 janvier 2012. Dans ce document, l'attention du recourant a en effet expressément été attirée sur le fait qu'il lui appartenait d'annoncer le gain de loterie dans sa «prochaine» déclaration d'impôt, afin de pouvoir récupérer l'impôt anticipé prélevé. Le recourant ne pouvait dès lors pas comprendre, comme il le soutient, que le prélèvement de l'impôt anticipé le libérerait de toutes ses obligations vis-à-vis du fisc. S'il avait eu le moindre doute à ce sujet, il pouvait s'adresser à la Loterie Romande, voire même aux autorités fiscales, afin de le dissiper, ce dont il s'est abstenu. A. \_\_\_\_\_ a sans doute expliqué qu'en mars 2013, au moment de remplir la déclaration d'impôt des recourants pour la période 2012 à l'aide du logiciel VaudTax, il n'avait pas vu sur son ordinateur la case où ce gain de loterie devait être déclaré, ajoutant qu'il avait cependant indiqué le solde des comptes bancaires dans la fortune. Il résulte toutefois de ce qui précède que ce gain devait être mentionné dans la déclaration relative à la période 2011. Par conséquent, on retiendra que A. \_\_\_\_\_, qui n'ignorait rien de son obligation de déclarer ce gain de loterie de 1'000'000 fr., était conscient de ce que la déclaration était lacunaire dans la mesure où ce gain de loterie n'y figurait pas. Du reste, au vu de son ampleur, un tel montant ne pouvait que très difficilement lui échapper. Par conséquent, contrairement à ses explications, il y a bien lieu de retenir que A. \_\_\_\_\_ s'est accommodé du résultat, acceptant les

conséquences d'une déclaration de revenu incomplète, au cas où il se produirait. Il a par ailleurs admis sur ce point que le décompte de gain/attestation de l'impôt anticipé du 12 janvier 2012 n'avait été annexé ni à la déclaration 2011 des recourants, ni à leur déclaration 2012. Selon ses explications, A. \_\_\_\_\_ est parti du principe que les autorités fiscales n'ignoraient pas qu'il avait gagné la somme de 1'000'000 fr. au jeu. Il a expliqué avoir réalisé, lors de sa convocation par l'inspection fiscale, que l'autorité intimée n'était pas au courant de ce qu'il avait réalisé ce gain et n'en avait pas été informée préalablement par la Loterie Romande. Outre le fait qu'il lui a été rappelé qu'il devait déclarer ce gain durant l'année 2012, ce qui exclut déjà tout doute sur ce point, on constate que l'intéressé a été reçu par les collaborateurs de l'autorité intimée le 10 décembre 2014; or, c'est seulement le 13 mai 2015 que les recourants ont complété leur déclaration 2012. Ainsi, le recourant a violé l'obligation qui lui était faite de déclarer ce gain de loterie dans ses revenus et sa fortune au 31 décembre 2011, en tenant pour possible que cette violation pouvait constituer une soustraction d'impôt (cf. art. 12 al. 2 CP). Du reste, on voit que le recourant a persisté dans sa volonté de soustraire ce gain à l'impôt, puisqu'il ne l'a pas déclaré l'année suivante non plus; en effet c'est postérieurement à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et de soustraction qu'il a complété la déclaration sur ce point. Lorsque les recourants ont finalement annoncé aux autorités fiscales, le 13 mai 2015, qu'ils modifiaient leur déclaration 2012 en y ajoutant la réalisation par A. \_\_\_\_\_ d'un revenu de 1'000'000 fr., l'avis de prochaine clôture de la procédure de rappel d'impôt, du 25 mars 2015, incluant ce gain dans leurs revenus réalisés durant l'année 2011, venait de leur être notifié. Quant aux autres explications de A. \_\_\_\_\_, qui dit avoir perdu le sens des réalités à la suite de ce gain, ce qui se serait traduit par des dépenses anarchiques, elles ne sont pas suffisantes pour retenir une simple négligence dans l'accomplissement de ses obligations de contribuable. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a retenu que le recourant avait agi de manière intentionnelle, par dol éventuel. Il n'est pas certain, quoi qu'il en soit, que le résultat eût été différent – s'agissant de la quotité de l'amende – si une simple négligence avait été retenue à l'endroit du recourant. bb) L'autorité intimée a prononcé à l'encontre du recourant une amende dont la quotité équivaut au tiers (0,33) de l'impôt soustrait, que ce soit pour l'ICC ou l'IFD. Or, ce coefficient se situe bien en deçà de la peine ordinaire prévue par les art. 175 al. 2, 1ère phrase, LIFD et 242 al. 2, 1ère phrase LI, aux termes desquels l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. L'autorité intimée a estimé qu'en la présente circonstance, la faute commise par le recourant était légère et a donc fait application des art. 175 al. 2, 2ème phrase, LIFD et 242 al. 2, 2ème phrase, LI. Elle s'en est ainsi tenue, à juste titre, à la peine minimale prévue par les textes de loi. Ce faisant, elle a également pris en considération la situation personnelle du recourant, qui jusque-là n'avait jamais attiré l'attention des autorités fiscales, mais dont le comportement est devenu quelque peu incohérent depuis la réalisation de ce gain de loterie. En effet, après avoir quitté son emploi, le recourant a dépensé avec peu de discernement, au point de perdre plus de la moitié de la somme, si l'on se fie à la déclaration de fortune au 31 décembre 2012; il n'a du reste pas retrouvé la situation professionnelle qui était la sienne avant sa démission. En outre, sans que l'on puisse parler d'addiction, le recourant a régulièrement fréquenté des salles de jeu pour récupérer, en vain, le montant égaré dans de mauvaises affaires. Enfin, l'intéressé ne saurait tirer argument de l'indigence supposée de ses connaissances fiscales pour justifier le fait qu'il ait tenté de s'affranchir, en l'occurrence, des obligations prescrites aux art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI. Par ailleurs, le recourant n'a fait aucune difficulté pour collaborer à la taxation durant la procédure de rappel d'impôt et de soustraction. cc) Dans ces conditions,

les amendes prononcées à l'endroit du recourant A.\_\_\_\_\_ seront confirmées, tant dans leur principe que dans leur quotité. 6. La décision attaquée retient en outre que les recourants seraient déchus du droit de requérir le remboursement de l'impôt anticipé. a) On rappelle à cet égard que l'impôt anticipé présente le caractère d'une garantie pour les impôts directs sur le revenu, tout au moins pour les contribuables dont le domicile fiscal se trouve en Suisse. La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances ( art. 1 er al. 1 LIA ). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable, qui doit effectuer celle-ci après en avoir déduit l'impôt anticipé (art. 10 al. 1 en relation avec l' art. 14 al. 1 LIA ). Selon l'art. 21 al. 1 lit. b LIA, l'ayant droit selon les art. 22 à 28 LIA peut demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur sur les gains faits dans les loteries s'il était propriétaire du billet de loterie au moment du tirage. Les règles de la LIA ont pour objectif d'inciter les contribuables à déclarer régulièrement leurs revenus (sur ces questions, v. Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, Société anonyme, Lausanne 1994, p. 115 et ss). C'est dans le cadre de ce second objectif que s'inscrit la règle de l'art. 23 LIA qui a la teneur suivante: "Celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu." aa) Le remboursement de l'impôt anticipé est une faculté de l'ayant droit: la LIA ne contraint nullement celui-ci à faire usage de ce droit (arrêt 2C\_333/2007 du 22 février 2008 consid. 3.2). Afin d'éviter de perdre son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou le faire ultérieurement en communiquant des renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (ATF 113 Ib 128 consid. 2b p. 130; arrêts 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 3; 2C\_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4; 2C\_949/2014 du 24 avril 2015 consid. 3.1; 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1 et les références citées, in : RF 66/2011 p. 963, RDAF 2012 II p. 72, Archives de droit fiscal 81 p. 71). Peu importe généralement que les autorités fiscales aient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les demandant ou en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers (arrêts 2C\_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.2; 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.3; 2C\_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.1). En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). L'art. 41 al. 3 de l'ordonnance sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966 (OIA; RS 642.211) précise à cet égard que l'organisateur de la loterie ou les personnes servant de domicile de paiement informeront les gagnants des lots ayant subi la déduction de l'impôt que cet impôt leur sera remboursé seulement sur la base d'une attestation selon l'art. 3, al. 2, et il doit, à leur demande, leur délivrer l'attestation. bb) L'art. 23 LIA n'énonce pas expressément quand le contribuable doit indiquer ses revenus grevés de l'impôt anticipé pour ne pas être déchus du droit au remboursement. Celui qui veut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé doit présenter une demande écrite à l'autorité compétente ( art. 29 al. 1 LIA ), en principe au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (cf. art. 29 al. 2 et 3 LIA ). Les personnes physiques doivent faire valoir leur demande en

remboursement auprès des autorités fiscales du canton où elles étaient domiciliées à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (art. 30 al. 1 LIA). La demande doit être adressée sur formule officielle (art. 68 al. 1 OIA), et une attestation concernant la déduction de l'impôt doit y être jointe si l'impôt a été déduit de gains faits dans des loteries ( art. 68 al. 2 OIA ). En vertu de l' art. 32 al. 1 LIA , le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue. Comme indiqué plus haut au consid. 6a/aa, pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou, du moins, communiquer ses renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Autrement dit, le contribuable peut faire valoir son droit à l'imputation par une déclaration faite "après coup" des revenus frappés de l'impôt anticipé et de la fortune d'où proviennent de tels revenus jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, même s'il a omis de présenter une déclaration auparavant (ATF 113 Ib 128 consid. 2a p. 129 s.). La jurisprudence a précisé à cet égard que l'annonce des revenus ne peut intervenir à n'importe quel moment, mais doit être effectuée dans la première déclaration suivant l'échéance de la prestation (v. sur ce point, W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Verrechnungssteuer, II, Bâle 1985, n°3.1 ad art. 23 LIA, p. 83, ainsi que les références à diverses décisions du Tribunal fédéral et de cours cantonales). En outre, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable qui remettait une déclaration incomplète et ne déclarait le revenu soumis à l'impôt anticipé qu'au cours de la procédure de révision, de rappel d'impôt ou en soustraction, était déchu de son droit au remboursement de l'impôt anticipé relatif à ce revenu (arrêts 2C\_601/2008 du 25 novembre 2008 consid. 3; 2A.152/1988 du 28 avril 1989, in : Archives 58 p. 456, consid. 3a). Il est à relever sur ce point que la circulaire n°8 du 8 décembre 1978 (ci-après: la circulaire) de l'Administration fédérale des contributions (AFC), dans la mesure où elle prévoit que, dans certaines situations, le contribuable peut obtenir le remboursement, alors même qu'il n'a pas satisfait à son obligation de déclaration de la manière décrite ci-dessus, a été jugée non conforme à l'art. 23 LIA (arrêt 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1). Depuis lors, l'AFC a publié la circulaire n°40, du 11 mars 2014, aux termes de laquelle (ch. 3.1) les revenus frappés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent de tels revenus sont considérés comme régulièrement déclarés lorsque le contribuable les a indiqués aux autorités fiscales compétentes dans la première déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement. En outre, les revenus imposables grevés de l'impôt anticipé qui sont annoncés spontanément par le contribuable après le dépôt de la déclaration fiscale, mais au plus tard jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, sont également considérés comme correctement déclarés au sens de l'article 23 LIA (cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2012, consid. 2.2). Cette règle ne s'applique pas lorsque le contribuable n'a pas déclaré des éléments de revenus ou de fortune de façon intentionnelle ou avec l'intention de soustraire et que cette conduite a été découverte par l'autorité fiscale (cf. notamment arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 1996 in Archives de droit fiscal suisse 66, 166). Dès lors, une déclaration des rendements imposables grevés de l'impôt anticipé ne correspondant pas aux cas de figures énoncés sous chiffre 3.1 de cette circulaire est considérée comme incorrecte. De ce fait, le remboursement de l'impôt anticipé est refusé, notamment, lorsque la déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé est effectuée suite à une demande, une injonction ou une quelconque intervention de l'autorité

fiscale au sujet de ces rendements (cf. ch. 3.2). En l'occurrence, c'est à tort que les recourants évoquent sur ce point l'interdiction de la rétroactivité, exposant que la publication de cette circulaire est postérieure à la période fiscale ici en cause. On rappelle ici que l'interdiction de la rétroactivité vise avant tout les normes et comme toute ordonnance administrative, les circulaires de l'AFC ne contiennent pas de règle de droit et ne peuvent être qualifiées d'acte normatif (cf. Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, *Droit administratif I*, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2012, nos 2.4.3.1 et 2.8.3). En outre, cette circulaire a pour seul but de codifier la pratique en vigueur; elle ne crée rien de juridiquement nouveau (ibid., n°2.8.3.2, réf. citées). Enfin, selon la jurisprudence la plus récente, pour que le contribuable sauvegarde son droit au remboursement de l'impôt anticipé, l'art. 23 LIA exige de lui qu'il respecte l'obligation prévue par les art. 124 al. 2 et 125 al. 1 LIFD de déclarer lui-même aux autorités fiscales compétentes pour la taxation ses revenus et sa fortune en mentionnant ces éléments dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt, ou, à tout le moins jusqu'au prononcé de la décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration. Les impératifs de l'administration de masse commandent que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite - à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation - aux fins de compléter ou de corriger celle-ci. Dans tous les cas, le droit au remboursement de l'impôt anticipé suppose, outre une déclaration conforme à ce qui vient d'être dit, que le contribuable n'ait pas cherché à soustraire au fisc des éléments de revenus ou de fortune (arrêts 2C\_637/2016 du 17 mars 2017 consid. 3.2; 2C\_52/2017 du 25 janvier 2017 consid. 7.1; 2C\_896/2015 du 10 novembre 2016 consid. 2 et les références citées). cc) Le Tribunal fédéral n'a pas tranché définitivement la question de savoir si la déchéance du droit au remboursement supposait une faute de la part du contribuable. Il a à réitérées reprises considéré qu'à supposer que tel soit le cas, une simple négligence suffirait à justifier l'application de l'art. 23 LIA (arrêts 2C\_95/2011 précité consid. 2.1; arrêt 2A.299/2004 du 13 décembre 2004 consid. 4.2; 2A.114/1990, déjà cité, consid. 3c; 2A.152/1988, déjà cité, consid. 3b; cf. en outre dans le même sens, arrêts FI.2011.0036 du 20 septembre 2011; FI.1996.0037 du 29 octobre 1996 et les arrêts cités). dd) Sur le plan procédural, l'art. 35 al. 1 LIA prévoit, sous réserve des prescriptions du droit fédéral, que le droit cantonal règle l'organisation et la gestion des autorités cantonales chargées de l'exécution de la présente loi. L'art. 48 al. 1 LIA prescrit que celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement; il doit en particulier: remplir complètement et exactement les formules de demandes et les questionnaires (let. a); fournir, à la requête de l'autorité, les attestations concernant la déduction de l'impôt (art. 14, al. 2) et produire les livres, pièces justificatives et autres documents (let. b). Si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne puisse être déterminé sans les renseignements requis par l'autorité, la demande est rejetée (al. 2). L'art. 52 LIA précise que l'office cantonal de l'impôt anticipé examine les demandes qui lui sont présentées, détermine les faits et prend toutes les mesures nécessaires pour fixer exactement le droit au remboursement (al. 1). Après clôture de son enquête, l'office cantonal de l'impôt anticipé rend une décision sur le droit au remboursement; la décision de remboursement peut être liée à la décision de taxation (al. 2). Si l'office cantonal de l'impôt anticipé rejette la demande en tout ou en partie, il doit motiver brièvement sa décision (al. 3). Aux termes de l'art. 1<sup>er</sup> de l'arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la LIA, du 9 avril 2003

(AVLIA; RSV 658.21.1), l'ACI est l'autorité chargée d'appliquer la LIA (art. 35, al. 1 LIA) dans le canton (al. 1). Elle veille à l'application uniforme des dispositions fédérales sur le territoire du canton, met en œuvre les organes auxquels incombent le contrôle des demandes de remboursement et le remboursement de l'impôt anticipé et agit en qualité d'office cantonal de l'impôt anticipé (al. 2). Aux termes de l'art. 2 AVLIA, l'organe de contrôle des demandes de remboursement pour l'ensemble du canton est auprès de l'ACI (al. 1). Selon les besoins, celle-ci peut déléguer le soin de contrôler les demandes de remboursement aux Offices d'impôt de district (al. 2). A teneur de l'art. 6 AVLIA, la décision de l'organe de contrôle est communiquée au requérant, en règle générale, sur la notification des éléments imposables et du calcul de l'impôt. Dans ce cas, la procédure de réclamation et de recours se règle d'après les prescriptions cantonales en matière de contestation et de contrôle de la taxation, soit d'après les articles 185 et 199 et suivants LI (art. 55 LIA). Conformément à ces dispositions, le délai pour déposer une réclamation ou recourir est de trente jours. Est réservé l'article 54, alinéas 2 à 6 LIA (al. 1). Toutefois, lorsque l'organe de contrôle rejette la demande en tout ou en partie, la décision est notifiée au requérant sous forme d'une décision brièvement motivée. Celle-ci peut, dans les 30 jours suivant sa notification, faire l'objet d'une réclamation à cet office; la décision sur réclamation peut être attaquée par la voie du recours au Tribunal administratif. Les articles 53 et suivants LIA sont alors applicables aux procédures de réclamation et de recours (al. 2). L'art. 7 AVLIA prévoit que l'impôt anticipé est remboursé sous forme d'imputation sur les impôts cantonaux et communaux courants ou arriérés que doit payer le requérant, le surplus étant versé en espèces (al. 1). L'impôt anticipé est imputé sur les impôts cantonaux et communaux suivants: impôt sur le revenu et sur la fortune; impôt d'après la dépense; autres contributions faisant l'objet d'un bordereau commun avec les impôts précités (al. 2). Toutefois, l'impôt anticipé n'est imputable sur les impôts et contributions communaux que dans la mesure où leur perception est effectuée par l'Etat (al. 3). Le montant à verser en espèces au sens de l'alinéa premier peut faire l'objet d'une compensation avec une créance fiscale cantonale, communale ou d'impôt fédéral direct (al. 4). b) aa) En la présente espèce, les recourants ont requis le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le gain de loterie, soit un montant de 350'000 fr., en date du 13 mai 2015. Or, la décision du 11 mai 2016 par laquelle l'autorité intimée leur a notifié un rappel d'impôt et un prononcé d'amendes est muette sur ce point. Implicitement toutefois, on peut admettre, dès lors que des reprises de 999'900 et 650'000 fr. ont été effectuées sur le revenu, respectivement sur la fortune déclarés en 2011, d'une part, et que des compléments d'impôt de 313'162 fr.<sup>65</sup> pour l'ICC et de 120'320 fr. pour l'IFD leur ont été notifiés, d'autre part, que cette décision refuse, dans le même temps, de faire droit à cette demande de remboursement. En outre, il s'avère que, dans sa décision du 25 novembre 2016 rejetant la réclamation formée par les recourants contre la décision du 11 mai 2016, l'autorité intimée, au chiffre A1b) des considérants en droit, explique non seulement les raisons pour lesquelles les reprises opérées au revenu et à la fortune des contribuables sont maintenues, mais, par surcroît, détaille les motifs pour lesquels ceux-ci sont déchus du droit de requérir le remboursement de l'impôt anticipé de 350'000 francs. Les recourants ne se sont pas mépris sur le sens et la portée de cette décision, puisqu'ils font valoir, dans leurs écritures, que c'est à tort que l'autorité intimée a constaté leur déchéance à cet égard. Ils ne se plaignent pas du reste d'une violation de leur droit d'être entendus. bb) Quoi qu'il en soit, si la déclaration que les recourants ont soumise le

## **E. 7.1**

p. 161; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 p. 215 ss; 122 I 101 consid. 2 b/aa p. 103 s.; 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; 118 Ia 1; ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323). Chaque personne ou groupe de personnes ayant un revenu identique doit payer un montant d'impôt équivalent (équité fiscale horizontale); les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment. Un contribuable qui a un revenu bas ne saurait devoir payer autant d'impôts qu'un contribuable qui a un revenu élevé (équité fiscale verticale). Il n'est que justice de ne pas réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Avec ces trois règles fondamentales, le principe permet de donner un contenu à la notion de justice fiscale aussi bien horizontale que verticale. Il faut néanmoins relever que le principe de la capacité économique (comme la notion de justice fiscale) constitue un concept juridique indéterminé. Sous l'angle de la capacité économique et de la charge fiscale, la situation des différents contribuables se prête relativement facilement à une comparaison horizontale, soit entre contribuables ayant à disposition un même revenu. En revanche, à la lumière du principe de la capacité économique, il est plus difficile de déterminer de combien l'impôt doit augmenter lorsque le revenu augmente d'un montant déterminé, de façon à établir des conditions d'imposition comparables sous l'angle de la capacité économique. Dans ces conditions, il est plus difficile de procéder à une comparaison verticale, ce qui confère au législateur une marge d'appréciation (ATF 141 II 338 consid. 3.2 p. 341; 133 I 206 consid. 7.2 p. 218 ; v. en outre, Oberson, op. cit., n°24 §3; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7 ème éd., Zurich 2016, p. 29s. not. 32). C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 162; 126 I 76 consid. 2a p. 78 s.; 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s.; 110 Ia 7 consid. 2b p. 13 ss; 109 Ia 325 consid. 4 p. 327 s.; Oberson, *ibid.*, n°25). La clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD a du reste été adoptée par le législateur dans le but de concrétiser le principe de l'imposition selon la capacité économique et constitue partant l'expression légale du principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'imposition du revenu des personnes physiques (cf. ATF 142 II 197 consid. 6.2 p. 205; 140 II 157 consid.

#### **E. 7.4**

p. 162; ATF 139 II 363 consid. 2.2 p. 367; ATF 133 I 206 consid. 8.2 p. 222 s.). Il en va de même de l'art. 19 al. 1 LI, dont le contenu est calqué sur la disposition correspondante en matière d'impôt fédéral direct. c) En vertu de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. De jurisprudence constante, en matière fiscale, ce droit fondamental ne va toutefois pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Ainsi, une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée (cf. art. 36 al. 4 Cst.). Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau (ATF 143 I 73 consid. 5 p. 75 s.; 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 122 I 305 consid. 7a p. 322; 105 Ia 134 consid. 3a p. 140; arrêts 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.2; 2P.80/2003 du 12 décembre 2003, consid. 2.4.2, in : Archives 84 p. 251; cf. ég. Max Imboden, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, in : Archives 29 p. 2 ss, 3). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction

des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 143 I 73 consid. 5 p. 75 s.; 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 106 Ia 342 consid. 6a p. 348 s.; arrêts 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.3, in : Archives 84 p. 251; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1; 1P.586/2004 du 28 juin 2005 consid. 4.3.1, in : RDAF 2007 I 573; cf. ég. Archives 56, 439, arrêt qui retient le caractère confiscatoire des prélèvements cumulés; v. en outre arrêt 2P.237/1998 du 7 janvier 2000, rés. in : RF 2001, pp. 680-681, au contenu similaire, sans conclure pour autant à une imposition confiscatoire). Le Tribunal fédéral a notamment jugé que l'essence de la propriété privée n'est pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition du contribuable ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5 p. 75 s.; 106 Ia 342 consid. 6c p. 353; arrêts 2C\_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in : RDAF 2007 I 573). En outre, il n'y a pas d'impôt confiscatoire si la charge fiscale en elle-même excessive est de durée limitée (ATF 106 Ia 342 consid. 6c p. 353). d) Les critiques des recourants sont vaines. L'imposition du gain de loterie réalisé par A.\_\_\_\_\_ résulte en l'occurrence de l'application conjointe des art. 16 al. 1 et 23 let. e (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013) LIFD, ainsi que des art. 19 al. 1 et 27 let. e (idem) LI. La taxation tient compte de la situation personnelle des recourants et des moyens dont ils disposaient effectivement au 31 décembre 2011, ce qu'ils perdent manifestement de vue. Compte tenu de l'étanchéité des périodes fiscales, la taxation 2011 n'a pas à prendre en considération, à ce stade de la procédure, des événements survenus postérieurement au 31 décembre, tels qu'une évolution défavorable de la fortune ou la perte de revenus provenant d'une activité lucrative. Ceux-ci seront appréhendés lors des taxations ultérieures. Certes, aux impôts réclamés aux recourants, qui, cumulés, se montent à 433'482 fr.65, s'ajoutent les pénalités prononcées à l'encontre de A.\_\_\_\_\_, qui additionnées atteignent une somme de 143'050 francs. On a vu toutefois au considérant précédent que celles-ci sanctionnaient la soustraction commise par ce dernier, qui n'a pas déclaré le gain de loterie réalisé. Or, il a également été constaté plus haut que l'autorité intimée s'était limitée en la présente circonstance à infliger au contrevenant la peine la plus basse prévue par les art. 175 al. 2, 2ème phrase, LIFD et 242 al. 2, 2ème phrase, LI, soit le tiers de l'impôt soustrait. Il est vrai également que les recourants sont déchus du droit de requérir le remboursement de l'impôt anticipé, ce qui résulte de l'application des art. 23 et 32 al. 1 LIA. Or, c'est le gain réalisé dans son intégralité, soit 1'000'000 fr., qui doit être pris en compte dans la détermination du revenu imposable des recourants, et non le montant net, après déduction de l'impôt anticipé définitivement perdu. Il doit en aller de même lors de la taxation effectuée dans une procédure de rappel d'impôt (cf. arrêt 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.7, réf. citée, not. Pfund/Zwahlen, op. cit., n°3.5 ad art. 23 LIA). Il n'y a là aucune trace d'arbitraire dans l'application de la loi et c'est bien à tort que les recourants se plaignent à cet égard de subir une «double peine». Selon la jurisprudence, le principe ne bis in idem, qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, interdit qu'une personne soit pénalement poursuivie deux fois pour les mêmes faits. L'autorité de chose jugée et le principe ne bis in idem supposent qu'il y ait identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus (ATF 123 II 464 consid. 2b p. 466; 120 IV 10 consid. 2b p. 12 s.; 118 IV 269 consid. 2 p. 271). Or, si l'amende pour soustraction d'impôt constitue bien l'issue d'une poursuite pénale, le paiement d'un montant au titre des impôts directs et au

titre de l'impôt anticipé n'est ni le résultat d'une procédure pénale ou d'une procédure disciplinaire, ni même ne constitue une sanction administrative (cf. arrêts 2C\_508/2014 du 20 février 2015 consid. 6; 2C\_54/2008 du 16 avril 2008 consid. 4.6). e) Sans doute, à l'issue de la procédure ouverte à l'encontre des recourants, A. \_\_\_\_\_ doit une somme totale, impôts fédéraux, cantonaux et communaux et amendes cumulés, de 576'532 fr.65 (B. \_\_\_\_\_, pour sa part, est débitrice solidairement des montants d'impôts dus, soit 433'482 fr.65, conformément aux art. 13 al. 1 et 2 LIFD et 14 al. 1 LI), sans avoir, par surcroît, la possibilité d'imputer le montant de 350'000 fr., déjà perçu au titre de l'impôt anticipé. Toutefois, on rappelle à cet égard que le contribuable qui s'abstient de déclarer en temps utile le rendement frappé de l'impôt anticipé, renonce ainsi à réclamer le remboursement d'une prétention à laquelle il a droit. Il doit alors en supporter la conséquence, à savoir la double charge de l'impôt anticipé et des impôts directs. Même si celle-ci peut s'avérer lourde, elle ne viole aucune norme de droit fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 25 janvier 1952 in: Archives 21 447 ss, spéc. p. 450). Le législateur n'a prévu, à cet égard, aucune mesure de clémence pour le contribuable repentant qui remplit ses obligations tardivement. L'impôt anticipé, dont la charge devient définitive pour le contribuable, ne saurait se substituer aux impôts directs (cf. arrêts 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.7; 2C\_601/2008 du 25 novembre 2008 consid. 4; 2A.152/1988 du 28 avril 1989 consid. 3d). De même, c'est en vain que les recourants se plaignent d'une atteinte à la garantie de la propriété. Certes, le montant cumulé des impôts directs, de l'impôt anticipé et des amendes, 926'532 fr.65, atteint pratiquement la valeur du gain réalisé par A. \_\_\_\_\_. Il n'a cependant trait qu'à un gain de loterie, soit par définition un revenu extraordinaire, et ne concerne qu'une seule période de taxation. On ne saurait dès lors parler d'impôt confiscatoire. f) En définitive, il importe peu, à ce stade de la procédure, de savoir que les recourants n'ont dorénavant plus les moyens d'acquitter leur dette fiscale. Cette question relève exclusivement de la perception des impôts (art. 160 et ss LIFD; art. 216 et ss LI). A cet égard, les recourants ne sont du reste pas déchus du droit de requérir, le cas échéant, une remise d'impôts totale ou partielle. 8. a) Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. b) Compte tenu de leurs ressources, les recourants ont été mis au bénéfice de l'assistance judiciaire avec effet au 23 décembre 2016, par décision du 30 janvier 2017. Les frais de justice doivent être arrêtés et une équitable indemnité au conseil juridique, désigné d'office pour la procédure, doit être fixée. Les frais judiciaires et l'indemnité de conseil d'office sont supportés provisoirement par le canton (cf. art. 122 al. 1 let. a CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD), les recourants étant rendus attentifs au fait qu'ils sont tenus de rembourser le montant ainsi avancé dès qu'ils seront en mesure de le faire (cf. art. 123 al. 1 CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). Il incombe au Service juridique et législatif de fixer les modalités de ce remboursement (art. 5 du règlement vaudois du 7 décembre 2010 sur l'assistance judiciaire en matière civile [RAJ; RSV 211.02.3]), en tenant compte des montants éventuellement payés à titre de franchise ou d'acompte depuis le début de la procédure. c) L'indemnité doit être fixée eu égard aux opérations nécessaires pour la conduite du procès et en considération de l'importance de la cause, de ses difficultés, de l'ampleur du travail et temps consacré par le conseil juridique. L'avocat qui procède au bénéfice de l'assistance judiciaire dans le canton de Vaud peut prétendre à un tarif horaire de 180 fr. (art. 2 al. 1 let. a RAJ, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD) et aux débours figurant sur la liste des opérations et débours (art. 3 al. 1 RAJ). En l'occurrence, l'indemnité de Me Laurence Cornu peut être arrêtée, compte tenu des deux listes des opérations produites, à 2'720 fr.05, soit 2'340 fr.

(13h x 180 fr.), 179 fr. de débours, et 201 fr.50 de TVA (8%). d) Enfin, au vu du sort du recours, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte.

#### **E. 10**

mai 2012 aux autorités fiscales pour l'année 2011 contient leurs salaires, elle ne fait aucune mention du gain de loterie de 1'000'000 fr. réalisé par A. \_\_\_\_\_ dans leur revenu imposable, ni d'un montant quelconque dans leur fortune, hormis un montant de 12'309 fr., non imposable. De même, l'attestation de la Loterie Romande, du 12 janvier 2012, n'a pas été jointe à leur déclaration. Ainsi, force est de constater que cette déclaration, que les recourants n'ont pas complétée par la suite, n'était pas conforme aux exigences prévues aux art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI, puisqu'elle n'était ni conforme à la vérité, ni complète. C'est pourtant en se fondant sur cette déclaration que l'office d'impôt a notifié aux recourants, le 5 novembre 2012, une décision de taxation définitive qui, depuis lors, est entrée en force. Au vu de l'art. 23 LIA et de ce qui précède (consid. 6a), les recourants sont par conséquent déchus du droit au remboursement de l'impôt anticipé. cc) Par surabondance de moyens, on relève que le recourants ont présenté leur demande de remboursement de l'impôt anticipé le 13 mai 2015, soit après les trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation de la Loterie Romande était échue. Selon la doctrine et la jurisprudence, en effet, un gain de loterie est exigible au moment où le joueur peut en exiger le versement en présentant le billet gagnant (Bürgy/Helbing, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2005, no 32 ad art. 21 LIA, avec renvoi à l'ATF 71 I 364). En l'occurrence, compte tenu de ce qui figure au considérant 4b ci-dessus, le gain était exigible dès le 24 décembre 2011. En vertu de l'art. 32 al. 1 LIA, la demande de remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les revenus et gains échus en 2011 devait être déposée avant le 31 décembre 2014. Déposée le 13 mai 2015, la demande était donc tardive, de sorte que le droit au remboursement s'est éteint. dd) Les recourants font sans doute valoir qu'en aucun cas, ils n'auraient cherché à soustraire ce gain aux autorités fiscales. On retire de leurs explications qu'ils sont partis du principe que leurs obligations de contribuables étaient remplies, une fois le montant de l'impôt anticipé prélevé du gain par la Loterie Romande. En substance, ils ont considéré ce paiement comme étant libératoire. Cet argumentaire paraît surprenant dans la mesure où l'attestation que cette institution a établie le

#### **E. 12**

janvier 2012 leur rappelle expressément que le gain de loterie doit être mentionné sur la prochaine déclaration d'impôt, afin que l'impôt anticipé puisse être récupéré. Du reste, à supposer qu'ils aient eu un doute sur ce point, les recourants auraient pu se renseigner sur leurs obligations à cet égard auprès de la Loterie Romande, voire même auprès de l'office d'impôt. Ils ne l'ont visiblement pas fait, sinon de manière tardive, puisqu'il appert que ce gain n'a pas été déclaré comme revenu durant l'année 2012 non plus, avant que la procédure de rappel d'impôt de soustraction ne soit ouverte à leur encontre par l'autorité intimée. Sans doute, les recourants ont annoncé une fortune imposable de 285'000 fr. pour l'année 2012 dans leur déclaration du 28 mars 2013, ce qui, comme on l'a vu, a conduit l'office d'impôt à requérir des renseignements dont le résultat a déclenché la procédure ayant abouti à la décision attaquée. Il n'en demeure pas moins que c'est seulement le 13 mai 2015 que les recourants ont, par la plume de leur conseil, complété leur déclaration de revenus pour l'année 2012 en annonçant le gain de loterie réalisé par A. \_\_\_\_\_. De même, c'est

également à cette date qu'ils ont présenté une demande de remboursement de l'impôt anticipé. Or, à ce moment-là, cela faisait plus de deux ans et demi que la décision de taxation de l'année 2011 leur avait été notifiée. Du reste, entre-temps, une procédure de rappel d'impôt avait été ouverte et les recourants avaient reçu un avis de prochaine clôture et ceci, moins de deux mois avant qu'ils ne requièrent le remboursement de l'impôt anticipé. Quant aux autres explications des recourants, qui disent avoir perdu, A. \_\_\_\_\_ notamment, le sens des réalités à la suite de ce gain, ce qui se serait traduit par des dépenses anarchiques, elles ne sont pas suffisantes pour exonérer ceux-ci d'une grande négligence, à tout le moins, voire même davantage (cf. supra consid. 5b/aa), dans l'accomplissement de leurs obligations de contribuables. Enfin, les recourants ne sauraient tirer argument de l'indigence supposée de leurs connaissances fiscales pour justifier le fait qu'ils se soient affranchis, en l'occurrence, des obligations prescrites aux art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI. ee) Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité intimée a estimé que les recourants étaient, au vu des constatations qui précèdent, déchus du droit de requérir le remboursement de l'impôt anticipé de 350'000 francs. Il y a donc lieu de considérer que cet impôt a été définitivement acquitté. 7. A titre subsidiaire, les recourants font valoir que la décision attaquée serait contraire au principe de proportionnalité et aboutirait à un résultat arbitraire, dans la mesure où les montants qui leur sont réclamés seraient sans aucun rapport avec leur capacité économique. Ils se plaignent également du caractère confiscatoire des impôts dont ils doivent s'acquitter. a) A teneur de l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale, du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), l'activité de l'Etat doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé. Le respect de la proportionnalité dans l'activité administrative exige que la mesure prise par l'autorité soit raisonnable et nécessaire pour atteindre le but d'intérêt public ou privé poursuivi (cf. ATF 136 I 87 consid. 3.2 p. 91 s.). Selon le principe de la proportionnalité, une mesure restrictive doit être apte à produire les résultats escomptés (règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité); le principe de la proportionnalité proscrie toute restriction allant au-delà du but visé; il exige un rapport raisonnable entre ce but et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit, impliquant une pesée des intérêts en présence; cf. ATF 140 I 2 consid. 9.2.2 p. 24; 139 I 180 consid. 2.6.1 p. 187; 138 II 346 consid. 9.2 . 362; 137 I 167 consid. 3.6 p. 175/176; 136 I 87 consid. 3.2 p. 91/92, 197 consid. 4.4.4 p. 205, et les arrêts cités). Le principe de proportionnalité n'a qu'une portée limitée dans l'application du droit fiscal matériel, lequel est dominé par le principe de la légalité (Danielle Yersin/Florence Aubry Girardin, in : Commentaire romand, op. cit., n°112 ad remarques préliminaires). b) Aux termes de l'art. 127 Cst., les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi (al. 1). Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (al. 2; cf. ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160). Les principes de cette disposition constitutionnelle ont été repris des développements de la doctrine et de la jurisprudence concernant l'art. 4 aCst.; ils s'imposent par conséquent aux cantons dans l'aménagement de leur système fiscal (ATF 133 I 206 consid. 6.2 pp. 216-217). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. , toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 136 II 88 consid. 5.2 p. 97; ATF 133 I 206 consid. 6 et 7 p. 215 ss; ATF 99 Ia 638

consid. 9 p. 652 s.). Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid.

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