

## **VD\_OMNI FI.2016.0149 vom 12. März 2018**

VD Tribunal cantonal, 2018-03-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0149](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0149)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0149 du 12 mars 2018

IT: VD\_OMNI FI.2016.0149 del 12 marzo 2018

### **Regeste**

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Rappels d'impôt et amendes pour soustraction fiscale. Contribuable qui n'a pas déclaré le gain réalisé en lien avec sa participation à une opération immobilière. En cours de procédure, l'ACI a accepté de réduire le montant de la reprise effectuée, tenant en particulier compte d'une convention de partage des gains produite par le recourant. Il n'y a en revanche pas lieu de porter en déduction du gain réalisé d'autres montants, faute de lien établi avec l'opération immobilière litigieuse. Renvoi de la cause à l'ACI pour qu'elle calcule les rappels d'impôts sur cette nouvelle base. Elle adaptera les montants des amendes au montant soustrait corrigé, le coefficient de 4/5 appliqué ne prêtant pas le flanc à la critique.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

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

#### **E. 2**

Le litige porte d'une part sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré des recourants pour la période fiscale 2011 et d'autre part sur les amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale.

#### **E. 3**

En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere" ), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146 et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, la cour statue en deux étapes: elle rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, elle peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2011.0066 du 14 août 2012;

FI.2003.0022 du 14 juin 2007; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006). Avertis de cette possibilité, les recourants ne se sont pas opposés à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour laquelle la cour rendra un seul arrêt sur les rappels d'impôt, d'une part, et les prononcés d'amende, d'autre part.

#### **E. 4**

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, 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). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts cités).

#### **E. 5**

a) Selon les art. 151 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 207 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11), dont les teneurs sont identiques, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt implique ainsi qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (TF 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 et les arrêts cités, in RDAF 2012 II 37). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète (TF 2C\_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4). Elle ne doit par conséquent se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les

conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (TF 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (cf. TF 2C\_26/2007 du 10 octobre 2007, consid. 3.2.2, in RDAF 2009 II 120). En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (TF 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3). b) En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciales, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LI). Le Tribunal fédéral a dégagé un certain nombre de critères permettant de distinguer l'activité indépendante de la simple gestion de fortune privée. En matière immobilière, il a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (cf. ATF 125 II 113 précité, consid. 6a p. 124; TF 2C\_42/2015 du 10 septembre 2015 consid. 2.2; 2C\_929/2014 du 10 août 2015 consid. 4.1; 2C\_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2). Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (cf. arrêt 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées). En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. ATF 125 II 113 précité, consid. 6a p. 124; TF 2C\_929/2014 du 10 août 2015 consid. 4.1; 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5 et 2C\_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1). c) En l'espèce, l'ACI a constaté au terme de la procédure de rappel d'impôt et de soustraction introduite que le recourant n'avait déclaré aucun gain en lien avec sa participation à l'opération immobilière réalisée sur la parcelle no \*\*\*\*\*. Elle a dès lors effectué une reprise d'un montant de 252'020 fr. au titre de revenu de l'activité indépendante. En cours de procédure de recours, sur la base de nouvelles pièces produites, l'ACI a accepté toutefois de réduire le montant de cette reprise à 139'050 fr., prenant notamment en considération la convention de partage du 22 janvier 2008 et la commission de 25'000 fr. versée en septembre 2008 à E.\_\_\_\_\_. Le recourant ne conteste pas avoir perçu un gain en lien avec sa participation à l'opération immobilière effectuée sur la parcelle no \*\*\*\*\*. Il ne conteste pas non plus la qualification de commerciale de son implication. Il soutient en revanche dans ses écritures que la commission reçue serait largement inférieure aux différents montants qu'il aurait prêtés à E.\_\_\_\_\_. Il a produit à cet égard deux reconnaissances de dettes pour des montants respectivement de 120'000 fr. et de 80'000 à 100'000 francs. L'ACI doute de l'existence des versements allégués. Elle peine en particulier à croire que le recourant ait versé de telles sommes "sans d'une part, établir un

suivi exhaustif et documenté des montants prêtés et se protéger par des garanties, et d'autre part, sans un jour chercher à engager de procédure à l'encontre de M. E. \_\_\_\_\_ dans le but de récupérer ses créances". Point n'est besoin toutefois de trancher cette question. Le recourant n'a en effet produit aucune pièce permettant d'établir un lien entre les montants prétendument versés et l'opération immobilière litigieuse. Par ailleurs, à supposer même un tel lien établi, il est douteux que les montants en question puissent être qualifiés d'impenses. Ils ne sauraient par conséquent être portés en déduction du gain réalisé. En revanche, l'ACI ne pouvait sans autre nier la validité de la convention conclue le 22 janvier 2008 entre le recourant et E. \_\_\_\_\_ et prévoyant un partage à part égale du bénéfice réalisé sur la vente immobilière, ce qu'elle a fini par admettre au vu de ses nouvelles conclusions du 2 novembre 2017. Invité à se déterminer sur celles-ci, le recourant, s'il a admis avoir reçu un acompte de 50'000 fr. sur la commission due, a soutenu qu'il s'agissait du remboursement d'un montant qu'il avait dû avancer pour conclure l'affaire. Ici encore, il n'a produit aucune pièce permettant d'établir ses allégations. C'est ainsi à juste titre que l'ACI est partie du décompte produit par le recourant en audience et d'une commission de 328'100 fr. pour arrêter ses nouvelles conclusions du 2 novembre 2017 et fixer le montant de la reprise à 139'050 francs. Le dossier lui sera retourné pour qu'elle calcule à nouveau les compléments d'impôt dû sur la base de ce montant.

## **E. 6**

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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], 242 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. La condition objective de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable (cf. TF 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4). Quant à la condition subjective de la soustraction fiscale, elle est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (TF 2C\_1221/2013 et 2C\_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser - on peine en effet à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a; TF 2C\_1221/2013 et 2C\_1222/2013 précité, consid. 3.2 et les références; TF 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Un contribuable

commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte; l'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (TF 2C\_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 4b). b) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave elle peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD, 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 CP, la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; arrêt FI.2013.0077, FI.2013.0078 du 4 septembre 2014 consid. 9c et les références). La peine "ordinaire" – qui correspond au montant de l'impôt soustrait – est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières ou encore lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés. Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (arrêt FI.2017.0052 du 10 octobre 2017 consid. 4b et les références citées; ég. Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, ad art. 175 n. 46 ss). c) En l'espèce, l'ACI a retenu que le recourant s'était rendu coupable d'une soustraction fiscale, en ne déclarant pas le gain réalisé en lien avec sa participation à l'opération immobilière effectuée sur la parcelle no \*\*\*\*\*. Elle a qualifié la faute commise de légère à moyenne et appliqué un coefficient de 4/5. Le recourant ne conteste pas n'avoir pas déclaré le gain réalisé. Il ne pouvait ignorer qu'il devait le faire. Il ressort en particulier du document que I.\_\_\_\_\_ Sàrl, G.\_\_\_\_\_ et le recourant ont signé le 14 juillet 2011 à l'issue de l'opération immobilière litigieuse que ce dernier avait été expressément rendu attentif à ses obligations fiscales. Les éléments objectif et subjectif de la soustraction sont dès lors manifestement réalisés. Il reste à examiner la quotité des amendes prononcées. Dans l'appréciation de la faute, il convient de prendre en considération le montant soustrait (d'un peu plus de 139'000 fr.), qui malgré les corrections qui devront être apportées est loin d'être négligeable comparativement aux revenus déclarés (55'551 fr.). Au titre des circonstances atténuantes, il y a lieu de tenir compte de l'absence d'antécédent en matière pénale fiscale du recourant et de sa relative bonne collaboration. Au regard de ces éléments, il n'apparaît pas que l'autorité intimé ait violé le droit ou abusé de son pouvoir d'appréciation en qualifiant la faute de l'intéressé de légère à moyenne et en appliquant un coefficient de 4/5. Les montants des amendes devront en revanche être

adaptés pour tenir compte du montant soustrait corrigé (cf. supra consid. 5c).

#### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours et à l'annulation de la décision attaquée, le dossier étant retourné à l'ACI pour qu'elle calcule à nouveau les rappels d'impôt (voir supra consid. 5c ) et les amendes (voir supra consid. 6c) . Dans la mesure où les recourants obtiennent une réduction substantielle du rappel d'impôt et des amendes prononcés, il sera statué sans frais (art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Les recourants ayant agi seuls sans l'assistance d'un mandataire professionnel, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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