

# VD\_OMNI FI.2017.0076 vom 25. Mai 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-05-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2017.0076](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0076)

FR: VD\_OMNI FI.2017.0076 du 25 mai 2018

IT: VD\_OMNI FI.2017.0076 del 25 maggio 2018

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Notaire qui instrumente le même jour un contrat de vente d'un bien immobilier (prix de vente de 645'000 fr.) et un contrat de rente viagère (valeur capitalisée de 495'816 fr.), complémentaire à la vente, ainsi qu'un contrat d'occupation à bien plaie par la venderesse du logement vendu. En remplissant la désignation pour les droits de mutation sans mentionner la rente viagère, le notaire a prêté intentionnellement assistance à la soustraction commise par l'acquéreur, qui a aussi été sanctionnée. Même si on suivait la version du notaire qui soutient avoir ignoré que les parties avaient décidé d'exécuter le contrat de rente viagère, on ne peut que constater qu'il se devait de s'informer auprès des parties. Le notaire a ainsi à tout le moins fait preuve de dol éventuel en ne remplissant pas de manière correcte la formule de désignation. Confirmation de l'amende prononcée pour sanctionner la participation du notaire à la soustraction fiscale (10'000 fr. tenant notamment compte d'une récidive).

## 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

La recourante a requis son audition, sans préciser sur quels points elle souhaitait être entendue. a) L'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a acquis la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2; 136 I 229 consid. 5.3; 131 I 153 consid. 3). b) Compte tenu des pièces au dossier, notamment de l'échange d'écritures fourni, dans le cadre duquel la recourante a pu s'exprimer sur tous les points qui lui paraissaient pertinents, une audition n'apparaît ni nécessaire ni utile à l'établissement des faits déterminants pour l'issue du litige. Cette requête doit dès lors être écartée.

### E. 3

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; art. 242 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. arrêt 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. 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; arrêts TF 2C\_1221/2013 et 2C\_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2; TF 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4, in RDAF 2012 II 324 et les arrêts cités; TF 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0). 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 (arrêt TF 2C\_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 4b). S'agissant de la participation, les dispositions générales du Code pénal s'appliquent à celle-ci, sauf en cas de dérogation spéciale prévue dans la loi fiscale. Ainsi, agit comme complice, celui qui prête intentionnellement assistance à l'auteur pour commettre un crime ou un délit (cf. art. 25 CP). Objectivement, la complicité est une forme de participation accessoire à l'infraction. Elle suppose que le complice ait apporté à l'auteur principal une contribution causale à la réalisation de l'infraction, de telle sorte que les événements ne se seraient pas déroulés de la même manière sans cette contribution. Il n'est pas nécessaire que l'assistance du complice ait été une condition sine qua non de la réalisation de l'infraction; il suffit qu'elle l'ait favorisée. L'assistance prêtée par le complice peut être matérielle, intellectuelle ou consister en une simple abstention (arrêt TF 6B\_682/2011 du 16 mars 2012 consid. 3.1). Subjectivement, le complice doit avoir agi intentionnellement, mais le dol éventuel suffit. Il faut qu'il sache ou se rende compte qu'il apporte son concours à un acte délictueux déterminé et qu'il le veuille ou l'accepte. A cet égard, il suffit qu'il connaisse les principaux traits de l'activité délictueuse qu'aura l'auteur, lequel doit donc avoir pris la décision de l'acte (arrêt TF 6B\_682/2011 du 16 mars 2012 consid. 3.1). Pour être punissable, la participation à une infraction de soustraction suppose un comportement actif vis-à-vis de l'autorité fiscale (arrêt TF 2C 447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2). b) Sur le plan des faits, il n'est pas contesté que le 21 juin 2011 la recourante a rédigé et instrumenté un contrat de vente portant sur un bien immobilier et sa parcelle n° \*\*\*\*\* du cadastre de la Commune de Pully et arrêtant le prix de vente du bien-fonds à 645'000 fr. Dès lors que l'estimation fiscale était de 636'000 fr., ledit contrat précisait que " les parties sont convaincues, conformément à l'article six alinéa cinq de la loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations, que le

prix de vente qui précède correspond à la valeur réelle de l'immeuble ici vendu et que l'estimation fiscale est parfaitement surfaite au vu de l'état de l'objet vendu " (ch. 7). Il n'est pas non plus contesté que la recourante a instrumenté au sujet du même bien le même jour entre les mêmes parties deux autres actes, à savoir: - un contrat de rente viagère indiquant en préambule qu'il est conclu " En complément à l'acte de « Vente à terme-emption » " et prévoyant le versement payable mensuellement par C. \_\_\_\_\_ à B. \_\_\_\_\_ et dont la valeur capitalisée s'élève à 495'816 fr., - un contrat d'occupation à bien plaire du 21 juin 2011 qui prévoit notamment en son chiffre 3.3 qu'en cas de départ de son logement, B. \_\_\_\_\_ recevra le montant total de 1'650'000 fr. en lieu et place des rentes viagères, déduction faite des rentes déjà versées. L'unité de temps et de lieu des trois actes précités démontre déjà à elle seule qu'il s'agit d'une opération unique, même si le prix de vente est fractionné. Cette unité est au surplus confirmée expressément par la recourante qui, dans son courrier du 1<sup>er</sup> juin 2011 à C. \_\_\_\_\_, mentionnait que le prix de vente se composait d'espèces, de la reprise de dette et de la valeur capitalisée de la rente viagère et que le total stipulé s'élevait à ainsi à 1'140'816 fr. Ledit courrier précisait aussi que les droits de mutation et l'impôt sur les gains immobiliers seraient perçus sur le prix de vente de 1'140'816 fr., à savoir 37'646 fr. à prévoir pour les droits de mutation et 57'040 fr pour les gains immobiliers. Au vu de ces éléments, la recourante ne peut raisonnablement nier qu'elle connaissait le montant du prix de vente stipulé pour le bien-fonds concerné et qu'il était constitué du montant indiqué dans le contrat de vente de 645'000 fr. et de la rente viagère constituée en parallèle, dont la valeur capitalisée est de 495'816 fr. Certes, la recourante a produit trois projets d'actes antérieurs qu'elle a expliqué avoir adressé aux contribuables avant de rédiger le contrat définitif sous leurs instructions. Toutefois, tous ces projets combinent une vente à terme et la constitution de la rente viagère, de sorte que les deux montants sont visibles dans le même document. Ils ne démontrent en rien que la recourante pouvait croire que le prix de vente total était constitué des seules espèces de 645'000 fr. Ainsi, la recourante a finalement rédigé et instrumenté deux actes définitifs séparés de vente et de constitution de rente viagère aidant de la sorte à dissimuler une partie du prix de vente réellement convenu aux autorités fiscales. Cela est aussi confirmé par l'adjonction d'une clause plutôt insolite dans le contrat de vente indiquant que " les parties sont convaincues, conformément à l'article six alinéa cinq de la loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations, que le prix de vente qui précède correspond à la valeur réelle de l'immeuble ici vendu " (art. 7). Etant notaire de profession, la recourante ne pouvait ignorer la valeur vénale réelle du bien immobilier faisant l'objet de la vente. Elle n'avait guère de raison d'insérer une telle clause pour un bien dont elle savait, par la rédaction des actes de rente viagère et d'occupation à bien plaire, qu'il avait une valeur bien supérieure. L'insertion d'une telle clause ne s'explique pas par une autre raison que par l'intention de dissimuler une partie du prix de vente réellement convenu aux autorités fiscales. Enfin, selon l'acte de transfert immobilier, l'immeuble était grevé en septembre 2011 de deux cédules hypothécaires, soit une cédule de 400'000 fr. en premier rang et une cédule de 200'000 fr. en second rang. Au regard de la garantie totale liée aux droits de gage immobiliers, à savoir 600'000 fr., un prix de vente arrêté à 645'000 fr. ne peut manquer de surprendre. En conclusion, au vu de tous les éléments cités ci-dessus, le tribunal retient que la recourante savait que le prix de vente était constitué du montant indiqué dans le contrat de vente de 645'000 fr. et de la rente viagère constituée en parallèle, dont la valeur capitalisée s'élève à 495'816 fr. Il en allait clairement également de même de B. \_\_\_\_\_ et de C. \_\_\_\_\_. c) Dans ses écritures du

12 septembre 2017, l'autorité intimée a souligné que, selon une certaine doctrine, le contrat de rente viagère aurait dû être passé en la forme authentique. En d'autres termes, ledit contrat serait nul. A cet égard, la recourante a répondu que l'autorité intimée agit de manière contradictoire en soutenant que le contrat serait nul, tout en le prenant en compte pour imposer tant la venderesse que l'acheteuse. Il n'est pas nécessaire d'examiner plus en détail cette question dès lors que le contrat a été exécuté volontairement par les parties en toute connaissance de cause. Au vu de ces circonstances, les parties ne seraient pas habilitées à se prévaloir d'un éventuel vice de forme (cf. notamment arrêt 4C.225/2001 du 16 novembre 2001 consid. 2b, in SJ 2002 I 405). Il n'y a dès lors pas non plus de raison que le tribunal de céans le prenne en considération. On ajoutera que les moyens tirés du non-respect du droit privé sont généralement irrecevables devant la juridiction administrative (voir notamment en matière de droit de la construction AC.2013.0483 du 20 mars 2015 et les réf. cit.). Enfin, l'autorité fiscale peut, à certaines conditions, ignorer une construction juridique et rectifier un état de fait artificiel pour se fonder sur la réalité économique (cf., par rapport à l'institution de l'évasion fiscale, arrêt FI.2016.0135 du 7 décembre 2017 consid. 2a). Il convient ainsi d'envisager l'opération de vente litigieuse en considérant, comme évoqué ci-dessus, que le prix de vente était constitué du montant indiqué dans le contrat de vente de 645'000 fr. et de la rente viagère constituée en parallèle, dont la valeur capitalisée s'élève à 495'816 fr.

### **E. 3.2**

p. 135). 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 TF 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 6.1 et les arrêts cités; arrêts FI.2006.0068 du 29 mai 2009 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 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 (cf. Circulaire AFC n° 21 précitée; cf. Sansonetti/Hostettler, op. cit., n° 54 ad art. 175 LIFD) 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 (cf. arrêt FI.2017.0052 du 10 octobre 2017 consid. 4b et les références citées; ég. Sansonetti/Hostettler, op. cit., n° 46 ss ad art. 175). b) Dans le cas présent, la recourante se réfère à la jurisprudence rendue en matière pénale, selon laquelle il y a lieu de tenir compte de la violation du principe de la célérité sur le plan de la peine en réduisant celle-ci ( ATF 133 IV 158 consid. 8 p. 170). Le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie suivant les circonstances de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale, en tenant compte notamment de la complexité de l'affaire, du

comportement de l'accusé et de celui des autorités compétentes (ATF 130 IV 54 consid.3.3.1 p. 56 s. et les références citées). Comme on ne peut pas exiger de l'autorité pénale qu'elle s'occupe constamment d'une seule et unique affaire, il est inévitable qu'une procédure comporte quelques temps morts. Lorsqu'aucun d'eux n'est d'une durée vraiment choquante, c'est l'appréciation d'ensemble qui prévaut; des périodes d'activités intenses peuvent donc compenser le fait que le dossier a été laissé momentanément de côté en raison d'autres affaires ( ATF 124 I 139 consid. 2c p. 142). Il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié (ATF 130 I 312 consid. 5.2 p. 332; arrêt TF 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 5.1). En l'occurrence, l'ouverture de la procédure en soustraction a eu lieu le 14 mai 2013, la décision de prononcé d'amendes a été rendue le 27 janvier 2015 et la décision sur réclamation le 8 juin 2017. Si le délai écoulé entre la décision de prononcé d'amendes et la décision sur réclamation est certes relativement long, il faut souligner que la recourante n'a pas une seule fois interpellé l'autorité intimée quant au sort de ses réclamations. Dans ces circonstances, elle ne peut pas se prévaloir d'une éventuelle violation du principe de célérité. c) aa) Concernant la sanction de la soustraction à l'impôt sur les gains immobiliers, conformément à l'art. 244 al. 3 LI, l'amende est de 10'000 fr. au plus, elle est de 50'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. L'autorité intimée estime que, au vu du montant d'impôt sur le gain immobilier soustrait (de 39'764 fr.) sur une seule période fiscale, le cas n'est pas un cas grave. Elle tient toutefois compte du fait que la recourante déjà fait l'objet d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2001-2002 à 2009 en raison de revenus non déclarés et de charges non justifiées commercialement dans les comptes de son activité indépendante. Elle indique également avoir pris en considération la situation personnelle de la recourante (\*\*\*\*\* ,\*\*\*\*\* ,\*\*\*\*\* ,\*\*\*\*\* , notaire de profession, revenu imposable de \*\*\*\*\* fr et fortune imposable de \*\*\*\*\* fr. sur la période fiscale 2011) et sa collaboration relative dans le cadre de la présente procédure. Au vu de tous ces éléments, l'autorité intimée estime qu'une peine d'amende arrêtée à 20'000 fr. apparaît adéquate, précisant que ce montant est loin du montant maximum prévu par l'art. 244 al. 3 LI de 50'000 fr. La recourante considère que l'autorité intimée a retenu à tort être en présence d'un cas de récidive. La procédure de rectification de taxation dont elle avait fait l'objet serait en effet intervenue dans le cadre personnel et privé. Or dite procédure concernait en particulier la manière dont la recourante avait déclaré ses recettes et tenu son compte de charges. En ce sens, elle concernait, comme la présente affaire, l'exercice de la profession de notaire. Cet argument de la recourante n'est par conséquent pas pertinent. Au sujet de la fixation de la peine, la recourante expose aussi qu'il faut tenir compte du fait que la procédure portant sur la rectification s'est clôturée en 2013 par une majoration des éléments rectifiés en lieu et place d'une amende. La recourante part ainsi de l'idée que même si les éléments de la présente cause avaient été connus de l'autorité intimée en date du 10 avril 2013, aucune sanction complémentaire n'aurait été ordonnée. Il conviendrait dès lors de renoncer à toute sanction à son égard, respectivement de prononcer uniquement une peine complémentaire à celle ordonnée le 10 avril 2013. Cet argument repose sur de pures suppositions et n'est aucunement motivé. Il n'est pas du tout sûr que si les éléments de la présente cause avaient été connus de l'autorité intimée le 10 avril 2013, aucune sanction complémentaire n'aurait été ordonnée, dès lors que la présente cause repose sur des faits bien distincts. Cet argument est dès lors dénué de pertinence. bb) Pour ce qui concerne la sanction de la soustraction aux

droits de mutation, la contravention prévue à l'art. 68 al. 1 LMSD est réprimée par une amende pouvant atteindre cinq fois le montant du droit ou de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci (al. 2). Le montant de l'amende est fixé d'après la faute du contrevenant. L'amende est réduite notamment en cas de déclaration du contrevenant ou de ses héritiers avant que l'infraction ait été constatée par l'autorité fiscale (al. 3). En l'occurrence, l'autorité intimée considère, en tenant compte du fait que le montant soustrait se monte à 13'000 fr. ainsi que des éléments susmentionnés (lettre c ci-dessus), qu'une peine d'amende arrêtée à 10'000 fr. apparaît adéquate, précisant que ce montant est inférieur au montant d'impôt soustrait. L'autorité intimée souligne en outre que les faits reprochés ont été accomplis par la recourante dans le cadre de sa fonction de notaire, soit en tant qu'officier public assermenté, qui a un devoir accru de respect de l'ordre public et des bonnes mœurs. cc) Au final, le tribunal relève que les amendes litigieuses s'inscrivent dans le cadre légal, qu'elles ne sont pas fondées sur des critères étrangers à l'art. 47 CP et que l'autorité intimée a clairement apprécié les éléments tant à charge qu'à décharge de la recourante. Compte tenu de ces différents éléments, et du fait que le tribunal de céans ne sanctionne que l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, les amendes prononcées ne peuvent être confirmées.

#### **E. 4**

Il convient en premier lieu d'examiner la présente affaire sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. a) L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble situé dans le canton qui fait partie de la fortune privée du contribuable (art. 61 al. 1 let. a LI). Conformément à l'art. 63 al. 1 LI, l'impôt est dû par l'aliénateur. Constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune (art. 64 al. 1 LI). Le produit de l'aliénation est le montant total des prestations pécuniaires ou appréciables en argent que l'acquéreur verse ou s'engage à verser à l'aliénateur ou à des tiers au profit de ce dernier (art. 71 al. 1 LI). Pour chaque aliénation d'immeuble ou chaque opération imposable ou exemptée en vertu des art. 61 et 62, le contribuable doit remplir une déclaration sur le formulaire établi par l'ACI. La déclaration est adressée dans les trente jours à l'autorité fiscale désignée sur le formulaire avec les justificatifs requis (art. 198 al. 1 LI). b) La soustraction à l'impôt sur les gains immobiliers est régie par les art. 242 ss LI. Outre les dispositions générales du Code pénal, la participation est prévue à l'art. 244 LI. L'art. 242 al. 1 par. 1 LI réprime la soustraction en matière cantonale et communale. Il prévoit que 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. Quant à la participation à soustraction, l'art. 244 al. 1 LI prévoit que celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe, sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait. Dans une affaire vaudoise (cf. arrêt TF 2C\_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 4.3, cassant partiellement l'arrêt FI.2009.0052 du 22 avril 2010), le Tribunal fédéral a considéré qu'une fiduciaire chargée non seulement d'établir les comptes, mais aussi de les réviser, se devait d'opérer les vérifications sur la base des documents comptables avant de remplir les déclarations fiscales et non de se fier aux seules indications orales fournies par son client. Il a notamment relevé ce qui suit: "Dans ces circonstances, les manquements répétés aux dispositions du droit comptable (art. 662a et 663 CO) et la couverture des

pratiques du contribuable principal, alors que l'intimé était chargé d'établir les déclarations d'impôt de la société et des époux B. \_\_\_\_\_ pendant plusieurs années, constituent bien des actes de participation vis-à-vis de l'autorité fiscale et non de simples négligences. Le seul fait de ne pas vérifier les informations douteuses que lui donnaient oralement son client doit au demeurant être considéré comme une entente tacite avec ce dernier". Pietro Sansonetti / Danielle Hostettler (in Commentaire romand LIFD, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, n° 24 ad art. 177 LIFD ), relèvent que, de manière générale, " pour les mandataires appelés à différents stades des opération – tenues de comptes, révision, conseil fiscal par le dépôt de déclarations fiscales – il est difficilement envisageable de ne pas tomber dans les actes de participation dès le moment où le fait de ne pas vérifier, par des justificatifs idoines, la réalité des dires du client constitue un acte de participation " (se référant à Jeanine De Vries Reilingh, in: La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2011 , RJN 2011 , p. 41). c) En l'occurrence, B. \_\_\_\_\_ a admis avoir commis elle-même une soustraction d'impôt en matière de gain immobilier, en n'intégrant pas la rente viagère dans le montant du prix de vente et en ne déclarant que le prix de vente de 645'000 fr. La procédure à son égard a été close par une proposition de rectification de taxation par procédure simplifiée acceptée en date du 25 septembre 2013. La recourante a, en date du 23 juin 2011, agissant pour le compte de B. \_\_\_\_\_, rempli et adressé à l'Office d'impôt la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers en indiquant le prix de vente de 645'000 fr. et un gain immobilier imposable de 9'000 fr. Ce faisant, la recourante a commis une soustraction d'impôt en qualité de représentante de la contribuable. Peu importe que, dans le contrat de rente viagère, les parties déclarent " les soussignées conviennent de ce qui suit, à l'entière décharge du notaire A. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\*, lequel les a rendus attentifs aux incidences fiscales découlant des présentes, ce qu'ils acceptent expressément (articles 71 LI, 9 LMSD et 32 ALMSD)". Il s'agit en effet d'apprécier le comportement de la recourante au moment où elle remplissait la déclaration fiscale et non avant. En agissant comme mandataire fiscal de B. \_\_\_\_\_, la recourante devenait responsable du caractère exact et complet de la déclaration fiscale de celle-ci en rapport avec le gain immobilier. Comme on l'a vu ci-dessus, le tribunal est convaincu que recourante savait que le prix de vente était constitué du montant indiqué dans le contrat de vente de 645'000 fr. et de la rente viagère constituée en parallèle, dont la valeur capitalisée s'élève à 495'816 fr. La recourante a ainsi agi intentionnellement en ne remplissant pas correctement la déclaration fiscale de sa mandante en rapport avec le gain immobilier. Au demeurant, même si on suivait la version peu crédible de la recourante, selon laquelle elle ne savait pas que les parties avaient décidé d'exécuter le contrat de rente viagère, on ne peut que constater que la recourante se devait de s'informer auprès de sa mandante. Ceci se justifiait d'autant plus que la recourante était elle-même intervenue dès le début de la procédure et qu'elle avait instrumenté tous les actes déterminants en rapport avec la vente en cause deux jours auparavant. Il y a ainsi à tout le moins dol éventuel. La recourante estime que, dès lors que l'autorité fiscale a admis sa déclaration de juillet 2011 sans lui demander de compléments d'information ni lui signaler que celle-ci contenait une erreur, ce serait l'autorité fiscale qui aurait fait preuve de négligence. Un tel argument est à la limite de la témérité. L'acte de vente à terme – emption a été rédigé par la recourante de telle manière qu'il ne soit pas perceptible pour les tiers qu'une rente viagère avait été stipulée en complément du prix de vente; de plus, la recourante n'a aucunement mentionné la question de la rente viagère dans le cadre de ses échanges avec l'autorité fiscale au cours de l'année 2011.

Il convient ensuite d'examiner la présente affaire sous l'angle du droit de mutation sur les transferts immobiliers a) A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, le droit de mutation est perçu en cas de transfert entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. Sauf convention contraire, le droit de mutation est dû par l'acquéreur de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble (art. 4 al. 2 let. a LMSD). Conformément à l'art. 6 al. 1 LMSD, le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble, y-compris les accessoires, ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint. Les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte le prix réellement convenu; celui-ci est présumé représenter la valeur de l'immeuble ou du droit (al. 2). Si la valeur de l'immeuble ou du droit n'est pas déterminée, ou si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir (al. 5). A teneur de l'art. 9 al. 1 LMSD, les rentes, pensions, usufruits ou autres droits à des prestations périodiques qui interviennent dans le calcul du droit de mutation à titre de prix ou d'objet sont estimés pour leur valeur capitalisée selon un barème adapté aux normes usuelles des compagnies d'assurance. Selon l'art. 37 al. 1 LMSD, les notaires, les préposés aux poursuites et faillites, les greffiers des tribunaux et le juge de paix, ainsi que les préposés aux impôts remettent au conservateur du registre foncier de leur district, dans les dix premiers jours de chaque mois, en deux exemplaires, la désignation de tous actes, ordonnances et jugements qu'ils auront instrumentés ou enregistrés dans le mois précédent et se rapportant à une opération imposable en vertu de la présente loi. L'art. 2 ALMSD précise le contenu de la désignation: "1 La désignation, en général, mentionne: a. la personne ou l'autorité dont émane l'acte; b. l'objet, la nature et la date de l'acte; c. les noms, prénoms, filiation, domicile (rue, numéro) ou dernière résidence des parties, de l'auteur de la succession ou de l'absent; d. le lien de parenté des héritiers, légataires, donataires ou envoyés en possession provisoire avec celui dont ils recueillent les biens, ainsi que le domicile et la quote-part de chacun des ayants droit à ces biens. 2 Elle est établie sur la formule prévue par l'Administration cantonale des impôts pour le fait à désigner. Cette formule comporte au surplus toutes indications utiles à la perception du droit de mutation ou de l'impôt sur les successions et donations. L'article 9a demeure réservé". L'art. 38 al. 1 LMSD dispose que les actes sous seing privé qui entraînent la perception d'un droit de mutation doivent être déclarés par les parties au préposé aux impôts du district de situation de l'immeuble dans les trente jours dès la date de l'acte. b) La soustraction au droit de mutation est régie par les art. 68 ss de la LMSD. Outre les dispositions générales du Code pénal, la participation est prévue à l'art. 70 al. 1 LMSD. Aux termes de l'art. 68 al. 1 LMSD, toute personne qui se soustrait au droit de mutation ou à l'impôt sur les successions et sur les donations en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention. Conformément à l'art. 70 al. 1 LMSD, l'instigateur et le complice sont passibles de la peine prévue à l'art. 68 LMSD. c) En l'espèce, en date du 15 septembre 2011, la recourante a rempli la désignation pour les droits de mutation en mentionnant que le transfert immobilier avait eu lieu au prix de 645'000 fr. En dépit de la clause particulière sur la rente viagère présente dans le document, la contribuable n'a rien indiqué à ce sujet. Le fait que l'art. 38 LMSD précise que les actes sous seing privé doivent être déclarés par les parties n'implique pas que les notaires sont dispensés de remplir correctement le document de désignation, d'autant plus que ledit document prévoit expressément le cas de figure dans lequel une rente viagère est convenue entre les parties en sus du prix de vente en espèces. C.\_\_\_\_\_ a par ailleurs été sanctionnée de son côté pour soustraction de droits de mutation. Le 11 décembre 2013,

l'autorité intimée lui a adressé une proposition de rectification de taxation par procédure simplifiée portant sur le droit de mutation, laquelle a été acceptée le 12 décembre 2013. Comme on l'a vu ci-dessus, le tribunal est convaincu que la recourante savait que le prix de vente était constitué du montant indiqué dans le contrat de vente et de la rente viagère constituée en parallèle. La recourante a ainsi agi intentionnellement en ne remplissant pas complètement la désignation fiscale. Ce faisant, elle a prêté intentionnellement assistance à la soustraction commise par C.\_\_\_\_\_, au sens de l'art. 70 al.1 LMSD. Au demeurant, même si on suivait la version peu crédible de la recourante selon laquelle elle ne savait pas que les parties avaient décidé d'exécuter le contrat de rente viagère, on ne peut que constater que la recourante se devait de s'informer auprès des parties. Ceci se justifiait d'autant plus que la recourante était elle-même intervenue dès le début de la procédure et qu'elle avait instrumenté tous les actes déterminants en rapport avec la vente en cause. Elle a ainsi à tout le moins fait preuve de dol éventuel en ne remplissant pas de manière correcte son devoir de désignation en vertu de l'art. 37 al. 1 LMSD.

#### **E. 6**

a) 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). S'agissant de la participation, la peine est atténuée à l'égard du complice (art. 25 CP). Dès lors que les amendes des art. 55 LHID et 174 LIFD sont qualifiées de sanctions pénales, la peine doit être fixée selon les principes généraux du Code pénal (ATF 143 IV 130 consid.

#### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision du 8 juin 2017. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), arrêtés à 3'000 fr. (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; RSV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

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