

VD_OMNI FI.2018.0016 vom 26. November 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-11-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0016

FR: VD_OMNI FI.2018.0016 du 26 novembre 2018

IT: VD_OMNI FI.2018.0016 del 26 novembre 2018

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours d'un contribuable contre la décision de l'ACI rejetant sa réclamation formée contre deux décisions de rappel d'impôt et prononcé d'amendes. - Le recours interjeté est tardif en ce qu'il concerne l'impôt fédéral direct, qui ne connaît pas de fêtes judiciaires. Aucun motif de restitution de délai (consid. 1b). - La demande de "réouverture" des procédures de taxation d'office pour les années 2007 et 2008 sort de l'objet du litige dès lors qu'elle n'a pas fait l'objet d'une décision préalable de l'autorité intimée (consid. 1c). - Le recourant ne saurait se prévaloir du dépassement du délai d'une année pour statuer de l'art. 239 LI, celui-ci concernant la procédure de réclamation et non celle de la division de l'Inspection fiscale. En outre, le non-respect de ce délai d'ordre n'entraîne pas de droit à l'annulation de la décision rendue par l'autorité fiscale (consid. 3a). - Pas de prescription, l'ACI ayant introduit la procédure de rappel d'impôt dans le délai de dix ans de l'art. 208 LI (consid. 3b). - Le recourant ne conteste pas avoir omis de déclarer son indemnité de départ et les bonus reçus de son employeur en 2009 et 2010. Il conteste cependant avoir signé le ruling de l'ACI concernant l'imposition de ses options de collaborateur. Or, la signature figurant sur ce document correspond manifestement à la sienne (consid. 4b). - En application des règles du ruling, le recourant devait déclarer ses options au moment de l'exercice, ce qu'il a omis de faire (consid. 4). - S'agissant des amendes prononcées, celles-ci et la quotité de 4/5 du montant de l'impôt soustrait sont justifiées en l'espèce (consid. 5). Recours rejeté, dans la mesure où il est recevable. Recours au TF rejeté dans la mesure où il est recevable (arrêt 2C_1129/2018 du 31 janvier 2019).

Erwägungen

E. 1

LPA-VD) notamment du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (let. c). En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 140 al. 1 LIFD prévoit que 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 (soit dans le Canton de Vaud, au Tribunal cantonal). Les délais de recours ne sont pas suspendus pendant les fêtes judiciaires devant les instances cantonales (Tribunal fédéral [TF] 2C_512/2016 du 13 juin 2016 consid. 5; 2C_416/2013 du 15 novembre 2013; in RDAF 2014 II 40, consid. 2.2 et les réf. cit.). En l'espèce, la décision sur réclamation, datée du 23 novembre 2017, a été notifiée au recourant, selon ses dires, le 30 novembre 2017. Le délai pour interjeter un recours contre la décision relative à l'impôt fédéral direct échouait le 3 janvier 2018. En matière d'impôt cantonal et communal, ce délai échouait, fêtes inclus, le 15 janvier 2018. Le recours interjeté le 12 janvier 2018 est dès lors tardif pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, mais respecte le délai légal en ce qu'il

concerne l'impôt cantonal et communal. bb) Aux termes de l'art. 22 LPA-VD (auquel renvoie l'art. 168 LI), le délai peut être restitué lorsque la partie ou son mandataire établit qu'il a été empêché, sans faute de sa part, d'agir dans le délai fixé (al. 1). La demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé. Dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis. Sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). Selon l'art. 133 al. 3 LIFD, applicable par renvoi de l'art. 140 al. 4 LIFD, passé le délai de 30 jours, un recours n'est recevable que si le contribuable établit que, pour un motif sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les 30 jours après la fin de l'empêchement. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral sur laquelle se fonde la pratique vaudoise (TF 2C_734/2012 du 25 mars 2013 consid. 3.3), l'empêchement non fautif d'accomplir un acte de procédure correspond non seulement à l'impossibilité objective ou au cas de force majeure, mais cette notion englobe aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable (TF 2C_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1, non publié in ATF 136 II 241; 8C_50/2007 du 4 septembre 2007 consid. 5.1). La maladie ou l'accident peuvent, à titre d'exemples, être considérés comme un empêchement non fautif et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, s'ils mettent la partie recourante ou son représentant légal objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (ATF 119 II 86 consid. 2; TF 9C_209/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1; 8C_15/2012 du 30 avril 2012 consid. 1; CDAP GE.2016.0181 du 23 mars 2017; PS.2016.0055 du 29 novembre 2016 et références). A titre de motif de restitution de délai, le recourant a fait valoir, le 29 janvier 2018, suite à l'interpellation du juge instructeur, qu'il était " fort mal " en décembre 2017, non seulement à cause de la décision sur réclamation reçue le 30 novembre 2017, mais également en raison de son état de santé très préoccupant. Il indique avoir été en arrêt maladie à cette époque, comme l'atteste un certificat médical d'un psychiatre établi le 11 juillet 2017 à l'intention du Centre social régional (CSR). Ce document retient, sans autre indication, que le recourant présentait une incapacité de travail de 100% du 1^{er} juillet au 31 décembre 2017. Le recourant explique avoir souffert d'une diplopie (dédoubllement de la vision) et de problèmes pulmonaires. Le 27 février 2018, le recourant a produit deux nouveaux certificats médicaux. Le premier, daté du 2 février 2017 (recte: 2018), certifie que le recourant a présenté une incapacité de travail à 100% du 5 décembre 2017 au 2 février 2018. Le second, daté du 8 février 2018, atteste d'une incapacité de travail totale du 9 novembre 2017 au 8 janvier 2018. On constate que le certificat médical du 2 février 2017 (recte: 2018) atteste d'une incapacité, d'une part, rétroactivement, et, d'autre part, qui s'est prolongée bien après que le recourant ait interjeté son recours, le 12 janvier 2018. Le dépôt du recours à cette date démontre que malgré l'incapacité de travail retenue par le médecin, le recourant était en mesure de faire valoir ses droits pendant son incapacité de travail et donc dans le délai légal. Le second certificat médical du 8 février 2018 est quant à lui encore plus sujet à caution, puisqu'il a été rédigé un mois après la fin de la prétendue incapacité de travail. On peut certes retenir que le recourant a des problèmes de santé qui perdurent et que ceux-ci sont de nature à perturber sa capacité à suivre ses affaires administratives. Vu ce qui précède, il n'est toutefois pas démontré que le recourant a été entièrement incapable, pour des motifs de santé, de contester dans le délai légal de 30 jours la décision du 23 novembre 2017, ou de mandater un tiers pour le faire. Au demeurant, le Tribunal fédéral a remarqué que même une attestation médicale établissant une incapacité de travail de 100% ne signifie pas encore

qu'il est impossible pour la personne concernée d'agir d'une quelconque manière pour respecter les délais (cf. TF 2A.248/2003 du 8 août 2003 consid. 3). Il convient dès lors de retenir que le recourant s'est plutôt trompé en calculant le délai de recours, croyant à tort que la procédure concernant l'impôt fédéral direct connaissait, comme celle de l'impôt cantonal et communal, les fériés judiciaires. Le recourant soutient du reste ne pas avoir pu obtenir des renseignements relatifs au délai de recours lorsqu'il s'est adressé au greffe de la Cour de céans et ne pas avoir pu joindre la permanence des avocats pendant la période des fêtes. Or le greffe du tribunal n'est en effet pas compétent pour donner des renseignements juridiques aux justiciables, d'autant plus qu'il ne dispose régulièrement pas des documents et informations nécessaires pour apprécier la question. En cas de doutes, les justiciables doivent s'adresser à des conseillers juridiques. Le fait que la permanence des avocats soit fermée pendant la fin d'année ne dispensait pas le recourant de s'adresser, si besoin, à un autre mandataire professionnel. Les indications des voies de droit dans la décision attaquée mentionnaient explicitement un délai de recours de 30 jours. Le recourant a pris le risque d'inclure les fériés judiciaires dans le calcul du délai de recours. Il ne peut s'en prendre qu'à lui-même si cette manière de faire s'est avérée erronée (cf. TF 2C_564/2015 du

E. 1.1

Principes applicables pour l'imposition du revenu et de la fortune Les options attribuées en Suisse sont imposables lors de l'exercice mais au plus tard lors d'une fin d'assujettissement (départ du canton, de Suisse, ou décès du collaborateur). [...] 1.2.2 Compétence d'imposer s'agissant des options exercées en Suisse La compétence d'imposer des options exercées en Suisse appartient exclusivement au canton de domicile du collaborateur au 31 décembre de l'année d'exercice des options. [...] 2.1 OPTIONS ATTRIBUEES EN SUISSE 2.2.1 Options exercées dans le canton de Vaud Le canton de Vaud impose au revenu ordinaire toutes les options exercées: a) par un collaborateur domicilié dans son canton au 31 décembre de l'année de l'exercice ou b) par un collaborateur qui quitte le canton pour l'étranger ou décède dans le canton l'année de l'exercice des options. quel que soit le domicile du collaborateur en Suisse au moment de l'octroi des options. [...] 2.2 OPTIONS ATTRIBUEES A L'ETRANGER En principe, les options attribuées alors que le collaborateur était domicilié à l'étranger ne sont pas imposables en cas d'exercice dans notre canton, mais leur valeur à l'octroi doit être déclarée en fortune. [...]" A la fin de ce document se trouve une partie qui débute par la formule " Par la signature de ce document, le collaborateur s'engage à adhérer à ces modalités d'imposition ". Sont indiqués en-dessous le nom, prénom et une adresse à ***** (VD) du recourant. Puis, on y trouve la date du 31 mars 2009 et une signature manuscrite. Comme exposé, le recourant conteste avoir signé ce document. b) En l'espèce, il est manifeste que la signature figurant en bas du ruling est celle du recourant. Comme l'ACI, la Cour de céans constate qu'elle correspond à d'autres signatures apposées à la fin des déterminations du recourant ou de divers documents qu'il a produit. En outre, le recourant a indiqué sur ce formulaire son nom et prénom, son adresse ainsi que la date de sa signature. Son écriture manuscrite correspond à celle qui figure dans ses déclarations d'impôt qu'il a remplies à la main. Le récit qu'il expose – soit qu'au début de l'année 2009, la Directrice des Ressources humaines (DRH) Europe aurait déboulé dans son bureau en le pressant de remplir et de signer le ruling, qu'il aurait commencé à remplir le document, mais que comprenant son contenu, il aurait refusé de le signer sans compensation pour le changement de taxation et qu'alors cette DRH aurait déclaré qu'elle signerait elle-même le document s'il le fallait – n'est pas crédible, et encore moins prouvé. Du reste, le recourant n'a ni expliqué, ni démontré avoir déclaré les options en question aux

autorités fiscales au moment de leur octroi, ce qui aurait été logique s'il s'était opposé au ruling et ainsi à une imposition au moment de l'exercice. Il s'avère ainsi que le recourant est de mauvaise foi. Il convient encore de retenir que le recourant connaissait les termes de ce ruling, qu'il a signé le 31 mars 2009. c) En application des règles évoquées ci-dessus dans le ruling et à l'art. 20 LI, il est indifférent de savoir si, entre 2000 et 2005, le recourant a effectivement reçu ses options en mains propres sur le sol américain, de la part de l'entreprise américaine qui l'employait. Ce qui importe est que le recourant était domicilié en Suisse pendant cette période ainsi qu'au moment de l'exercice des options intervenu le 29 janvier 2010 (cf. art. 3 al. 1 LI concernant le rattachement personnel des contribuables). De la même manière, le recourant ne peut se prévaloir de la remarque figurant dans l'annexe de son certificat de salaire selon laquelle " les options attribuées à l'étranger ne sont pas imposables en revenu en Suisse, mais en fortune, en principe 15% du prix d'exercice ". Les options du recourant ne lui ont pas été " attribuées " à l'étranger, mais bien en Suisse, puisque c'est dans ce pays que se trouvait son domicile. Comme le précise le chiffre 2 du ruling précité, il est déterminant que le collaborateur ait été domicilié à l'étranger pour que les options attribuées ne soient pas imposables en Suisse. Comme il ressort également de documents produits par le recourant par rapport à l'acquisition d'options entre juillet 2000 et mai 2002, son adresse (indiquée) était bel et bien en Suisse (toujours à ***** [VD]). Le fait que le recourant se rende tous les 2-3 mois aux Etats-Unis et qu'il ait reçu ses options "sur sol américain " n'est ainsi pas déterminant. Quant à l'allégation du recourant qu'un de ses ex-collègues n'aurait pas dû payer d'impôt sur l'exercice de ces options, cet argument n'est pas pertinent dans la mesure où on ignore tout de la situation de cette personne, en particulier où elle avait son domicile tout au long de sa carrière, si elle a dûment déclaré ses options ou si elle a également fait, dans l'intervalle, l'objet d'un rappel d'impôt. Par ailleurs, aucun élément ne permet de retenir que les autorités fiscales vaudoises auraient une pratique constante autre que celle qui a été appliquée par l'ACI au recourant. Pour le reste, le recourant ne conteste pas le calcul de la reprise effectué par l'ACI qui doit dès lors être confirmé.

E. 2

juillet 2016 consid. 2.2; 8C_953/2009 du 23 février 2010 consid. 6.4.2; 2A.175/2006 du 11 mai 2006 consid. 2.2.2). Les conditions d'une demande de restitution de délai ne sont donc pas remplies. Le recours interjeté contre la décision sur réclamation est irrecevable en ce qu'il concerne l'impôt fédéral direct. c) Le recourant requiert la " réouverture " des décisions de taxation d'office pour les périodes fiscales 2007 et 2008. En ce sens, il demande la révision de ces décisions entrées en force, au sens des art. 203 ss LI. Cette demande n'a pas fait l'objet d'une décision de l'autorité intimée, qui confirme qu'aucune demande formelle n'a été déposée. Le recourant prétend qu'il avait formulé une telle demande de révision lors de son audition devant l'IF le 24 juin 2015. Quoi qu'il en soit, cette demande sort de l'objet du litige, défini par la décision sur réclamation attaquée (cf. art. 79 al. 2 LPA-VD). La Cour de céans n'examinera pas les griefs du recourants se rapportant à ces périodes fiscales. En particulier, il n'y a pas lieu de " compenser ", comme il le souhaiterait, la créance de l'ACI pour le rappel d'impôt effectué pour les années 2009 et 2010 avec la prétendue " surtaxation " dont il aurait fait l'objet pour les années 2007 et 2008. Par surabondance, il sera retenu que le prétendu dépôt, le 24 juin 2015, d'une demande de " réouverture " des taxations d'office du 4 décembre 2008 et du 27 décembre 2010, dont il avait déjà connaissance bien auparavant et au sujet desquelles il avait notamment demandé en 2009 une remise (cf. ci-dessus let. B), apparaît manifestement tardive. Cela vaut d'autant plus que le recourant

n'a pas démontré et qu'il ne ressort pas non plus du dossier qu'il aurait fait valoir, face aux autorités, une situation qui permet une révision au sens des art. 147 LIFD, 51 LHID ou 203 LI et encore moins qu'il aurait respecté le délai de 90 jours pour faire valoir une telle révision (cf. art. 148 LIFD et 204 LI). Pour requérir une révision, il ne suffit pas de prétendre uniquement que les taxations entrées en force sont fausses. Cela vaut tout particulièrement lorsque le contribuable n'a, comme en l'espèce, pas rempli son obligation de déposer une déclaration d'impôt dans les délais (cf. art. 124 s LIFD et 173 s LI) et qu'il a en conséquence été taxé d'office (cf. art. 132 al.

E. 3

Avant d'examiner le bien-fondé des reprises effectuées par l'ACI, il convient de traiter les griefs d'ordre procédural soulevés par le recourant. a) Invoquant l'art. 239 LI, le recourant fait valoir le dépassement par l'IF d'un délai d'une année pour statuer sur le rappel d'impôt et les amendes à compter de l'avis de prochaine clôture, daté du 10 juin 2015. Ce retard rendrait " l'entier de la procédure nulle et non avenue ". En vertu de l'art. 239 LI, à l'exception des décisions rendues en application de l'art. 233 LI, les décisions rendues par l'autorité fiscale en application du présent titre peuvent faire l'objet d'une réclamation. L'autorité statue dans un délai d'une année dès le dépôt de la réclamation. Ce délai concerne, comme son intitulé l'indique, les décisions sur réclamation rendues par l'ACI et non celles de sa division de l'Inspection fiscale pour des rappels d'impôt. Il commence à courir le jour du dépôt de la réclamation par le contribuable, alors qu'une telle réclamation ne peut être déposée avant que l'IF n'ait rendu sa décision de rappel d'impôt. Cette disposition ne saurait dès lors s'appliquer par analogie à une autre procédure que celle de la réclamation. En outre, ce délai d'une année constitue un délai d'ordre, qui permet au contribuable, le cas échéant, de saisir la Cour de céans pour retard à statuer de l'ACI. Il ne crée pas d'autre droit pour lui. En particulier, celui-ci ne peut pas déduire du dépassement de ce délai un droit à l'annulation d'une décision de rappel d'impôt ou à une imposition moins élevée. Ainsi, bien que l'on puisse déplorer le temps écoulé entre la dernière audition du recourant intervenue le 24 juin 2015 et les décisions rendues par l'IF le 4 juillet 2017, le recourant ne peut en tirer aucun argument. b) Le recourant soulève également le moyen de la prescription, invoquant l'art. 170 al. 1 LI. aa) En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 170 LI prévoit que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les articles 208 et 254 LI sont réservés (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2 let. a). Elle est interrompue notamment par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (al. 3 let. a). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4). L'art. 170 al. 1 LI réserve ainsi l'application de l'art. 208 LI relatif au rappel d'impôt. Selon cette dernière disposition, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). bb) En l'espèce, pour les périodes fiscales 2009 et 2010 qui ont fait l'objet d'une taxation définitive, l'ACI a introduit la procédure de rappel d'impôt dans le délai de dix ans de l'art. 208 LI en notifiant le 9 janvier 2015 au recourant un avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction fiscale. Cet avis a suspendu la prescription. Par ailleurs, la prescription absolue du droit de procéder au rappel d'impôt n'arrivera à échéance pour la plus ancienne période en cause (2009) qu'à fin 2024. Ce grief est partant mal fondé.

E. 4

S'agissant des reprises effectuées, le recourant a admis avoir reçu une indemnité de départ et deux bonus de son employeur en 2009 et 2010. Ces montants figurent dans ses certificats de salaire des années correspondantes et dans son extrait de compte individuel AVS. Le recourant ne conteste pas avoir omis de les déclarer. Les reprises effectuées concernant ces deux éléments du revenu ne sont pas litigieuses. Les frais professionnels déduits par l'ACI dans sa décision sur réclamation, qui ne font l'objet d'aucune critique, ne le sont pas non plus. Le recourant conteste cependant avoir signé un document (ruling) de l'ACI le 31 mars 2009 concernant ses options de collaborateur. Il soutient que le Canton de Vaud n'aurait pas la compétence d'imposer à la date d'exercice ses options exercées le 29 janvier 2010. Il convient d'examiner le bien-fondé de cette reprise. a) Aux termes de l'art. 20 al. 1 LI (cf. aussi art. 17 LIFD), sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent. D'après cette disposition, tous les avantages appréciables en argent découlant d'un rapport de travail constituent des revenus imposables au titre de l'activité lucrative dépendante. Il peut s'agir de prestations en espèces, de prestations en nature ou d'autres prestations appréciables en argent (Jean-Blaise Eckert, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, n. 15 ad art. 17 LIFD). La Circulaire n° 5 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 30 avril 1997 sur l'imposition des actions et options de collaborateur (in: Archives de droit fiscal suisse 66 1997/98 p. 136) – remplacée depuis le 1^{er} janvier 2013 par la circulaire AFC n° 37 du 22 juillet 2013 sur l'imposition des participations de collaborateur, complétée par la circulaire n° 37A du 4 mai 2018 sur le traitement fiscal des participations de collaborateur auprès de l'employeur – retient que les options de collaborateurs donnent à leur bénéficiaire un droit formateur à acquérir, à un prix de faveur, des droits de participation dans l'entreprise qui émet l'option ou dans une autre entreprise proche de celle-ci. Le collaborateur qui obtient des options à un prix de faveur réalise un revenu découlant d'une activité lucrative dépendante. Les options représentent un revenu imposable en principe au moment de l'octroi s'il est possible de leur donner une valeur à l'aide de modèles mathématiques utilisés couramment dans le secteur bancaire. Figure au dossier un document que l'ACI désigne comme " ruling ". Ce document, rédigé sur un papier avec l'entête de l'ACI et intitulé " Demande de dérogation à la circulaire n°

E. 5

Il convient encore de traiter des amendes infligées pour soustraction d'impôt. a) 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. 242 LI). La réalisation des éléments objectifs 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). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. La

preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe 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). 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 du 4 septembre 2014, consid. 3.2; 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 (TF 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; CDAP FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 4b). b) 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. 242 al. 2 LI). Dès lors que les amendes fiscales sont qualifiées de sanctions pénales, la peine devrait être fixée selon les principes généraux du CP (ATF 143 IV 130, consid. 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; TF 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 6.1; CDAP FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 6b; FI.2013.0077/FI.2013.0078 du 4 septembre 2014 consid. 9c). 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 (cf. Roman Sieber/Jasmin Malla, in: Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3 e éd. 2017, n. 45 ad art. 175 LIFD). 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; RDAF 1996, 32). 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. CDAP FI.2017.0052 du 10 octobre 2017 consid. 4b et les références citées). c) Dans le cas présent, l'élément objectif de la soustraction est incontestablement réalisé. En omettant de déclarer deux bonus, une indemnité de départ ainsi que l'exercice de ses options de collaborateur, le recourant a réduit son revenu imposable de 620'005 fr. pour les années

2009 et 2010. Le recourant n'a d'ailleurs pas contesté ne pas avoir déclaré ces éléments du revenu, qui figuraient pourtant dans ses certificats de salaire et son extrait de compte individuel AVS. S'agissant de l'élément subjectif de la soustraction, le recourant affirme qu'il n'avait pas la capacité de discernement au moment des faits, qu'il n'habitait pas à ***** et que de nombreux documents dont les certificats de salaire ne lui sont jamais parvenus. Il n'aurait dès lors jamais eu de comportement illicite et intentionnel. La négligence, l'imprévoyance et la violation de son devoir de diligence ne devraient pas être retenus au vu de sa situation et de son état personnel à cette époque. En l'occurrence, le recourant ne pouvait ignorer que ses bonus et l'indemnité de départ devaient être déclarés à l'autorité fiscale comme éléments du revenu. En sa qualité de " Director finance International " d'une grande société cotée en bourse, il disposait vraisemblablement de solides connaissances en matière de fiscalité, bien que son curriculum vitae ne comporte aucun titre de spécialiste en la matière. S'agissant de ses options de collaborateur, le recourant a signé le ruling le 31 mars 2009. Il savait dès lors pertinemment que ses options devaient être imposées au moment de l'exercice. Celles-ci figuraient également dans son certificat de salaire de 2010. Rien ne démontre que le recourant n'avait pas la capacité de discernement pendant les périodes litigieuses. Une incapacité de discernement prolongée conduit en principe au prononcé d'une mesure de protection de l'adulte, ce qui n'a pas été le cas du recourant. S'il a pu connaître des moments difficiles l'ayant poussé à dénier ses responsabilités de contribuable, il n'a pas pour autant oublié le fait que tout avantage appréciable en argent provenant d'une activité lucrative était imposable. Il s'agissait en plus de montants considérables que l'on n'oublie pas simplement, d'autant plus qu'ils figuraient clairement sur ses certificats de salaire pour 2009 et 2010. Le recourant, qui a toujours vécu en Suisse où il a fait carrière, savait que chaque employeur doit établir à l'intention de ses employés des certificats de salaire qui servent ensuite à la rédaction de la déclaration d'impôt que tout contribuable doit déposer. Par ailleurs, il est révélateur que le recourant, s'étant fait taxer d'office auparavant, a été capable de remplir une déclaration d'impôt (pour l'année 2010) aussitôt qu'il était sans emploi, dans le but de faire valoir une réduction de ses revenus (indemnités de chômage) par rapport aux périodes précédentes où il était actif auprès de son employeur et touchait des salaires réguliers bien plus importants. Par rapport à l'année 2009, il s'était encore laissé taxer d'office (en date du 27 décembre 2010) et, vu qu'il s'en sortait mieux qu'en appliquant le certificat de salaire du 16 février 2010 et les chiffres réels de ses revenus, il n'avait pas remis en cause cette taxation. Le recourant n'apporte pas non plus le début de preuve qu'il était domicilié ailleurs qu'à ***** (VD) en 2009 et 2010 et qu'il n'aurait dès lors pas reçu plusieurs documents, dont ses certificats de salaire. Du reste, comme exposé, il savait qu'il nécessitait les certificats de salaire pour remplir ses déclarations d'impôt et aurait, le cas échéant, pu s'adresser à l'employeur pour recevoir une seconde copie. S'il séjournait par moment dans un autre lieu, il lui appartenait de prendre les mesures nécessaires pour faire suivre son courrier. Même si on retenait que le recourant n'a pas pris connaissance en temps utile de ses certificats de salaire, cela n'empêche pas qu'il a encaissé, sur ses comptes bancaires, des sommes non négligeables qu'il savait devoir déclarer à l'autorité fiscale. Il ne l'a pas fait, ni comme revenu, ni comme fortune. Partant, la condition subjective de la soustraction est remplie. Le recourant a au moins agi par dol éventuel. Les amendes prononcées à l'encontre du recourant doivent ainsi être confirmées dans leur principe. Il reste à examiner leur quotité. d) Dans l'appréciation de la faute, il convient de retenir, en défaveur du recourant, l'ampleur des montants soustraits, lesquels s'élèvent à 63'464 fr. en 2009 et 556'541 fr. en 2010, alors qu'il n'avait déclaré

qu'un revenu net imposable de 38'822 fr. en 2010 (et n'avait pas rempli de déclaration d'impôt en 2009). On doit également relever que l'activité incriminée a porté sur plus d'une année et que ce n'était pas la première fois qu'il a été sanctionné, puisque il s'est déjà vu exposé à des amendes, par décisions du 4 décembre 2008 et 27 décembre 2010, lors des taxations d'office pour les années 2007 et 2008 en raison de son manque de collaboration. Certes, il ne s'agit pas de punir une deuxième fois son comportement par rapport aux années 2007 et 2008 (cf. principe du ne bis in idem), mais de tenir compte que le recourant n'a pas amélioré son comportement malgré de précédentes sanctions. En sa faveur, il faut prendre en considération sa situation personnelle et financière. Le recourant a expliqué dans ses écritures, pièces à l'appui, qu'il connaissait des problèmes de santé et ne percevait comme unique revenu qu'une rente AI complète d'un montant de 2'350 fr. par mois. Enfin, on relèvera qu'aucun motif d'atténuation de la peine au sens de l'art. 48 CP n'entre en ligne de compte. La faute ne peut pas être qualifiée de légère, cette qualification devant être réservée aux cas où la soustraction, d'un montant minime, n'aurait été commise qu'à une seule reprise, par un contribuable, dont l'état de santé financière est mauvais, collabore à la procédure de reprise. Vu ce qui précède, n'y avait pas juste une négligence de la part du recourant, mais, comme retenu par l'ACI, un caractère intentionnel des infractions, à tout le moins sous l'angle du dol éventuel, et cela pour des montants non négligeables. Tout bien considéré, la Cour estime que l'autorité intimée n'a pas violé son pouvoir d'appréciation en appliquant les quotités d'amende de 4/5 pour soustractions consommées. Le montant des amendes respectent pleinement les critères de l'art. 47 CP et les principes exposés ci-dessus (cf. consid. 5b). Ne prêtant pas le flanc à la critique, il doit donc être confirmé. Certes, le montant des amendes peut, à première vue, paraître très élevé, mais il ne doit pas être perdu de vue que le recourant a bénéficié pendant les années 2009 et 2010 d'un revenu imposable de plus de 950'000 fr., dont il a tenté de soustraire environ 600'000 fr. aux impôts.

E. 6

a) Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable, et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, devrait en principe supporter les frais judiciaires (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Cela étant, vu sa situation financière obérée, il est très exceptionnellement renoncé à percevoir des frais (art. 50 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD). b) Dans la mesure où la requête d'assistance judiciaire du recourant n'est pas devenue sans objet, elle doit être rejetée. Selon l'art. 18 LPA-VD, il peut être accordé à une personne indigente l'assistance judiciaire, si ses prétentions ou moyens de défense ne sont pas manifestement mal fondés (al. 1); si les circonstances de la cause le justifient, il peut alors aussi être désigné un avocat d'office (al. 2). Le recourant, qui a été directeur fiscal pour l'Europe et "Director Finance international", sait faire feu de tout bois en invoquant notamment des dispositions et arguments pertinents. Mais, comme exposé, son recours et ses griefs s'avèrent en définitive manifestement mal fondés, pour autant qu'ils soient recevables, ses allégations étant parfois même déjà contredites par les éléments au dossier. Dès lors, sans qu'il soit nécessaire de statuer sur l'indigence du recourant, qui vit tout de même avec une autre personne qui ne disposerait, selon eux, également que de peu de moyens, dans un appartement dans le Jura avec un loyer mensuel de 2'900 fr., il se justifiait de refuser au recourant l'assistance judiciaire requise (cf. chiffre 6 de l'ordonnance du Tribunal du 5 avril 2018).

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