

VD_OMNI FI.2018.0090 vom 19. Juni 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-06-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0090

FR: VD_OMNI FI.2018.0090 du 19 juin 2020

IT: VD_OMNI FI.2018.0090 del 19 giugno 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Conditions du rappel d'impôt réunies. Pas d'inexactitude flagrante qui devait être corrigée immédiatement lors de la taxation (c.3). Une taxation ne constitue pas une assurance, qui empêcherait tout changement d'appréciation de l'autorité pour les années suivantes. Pas de violation du principe de la bonne foi (c.6a). Le fait qu'une voiture soit indispensable à l'activité professionnelle ne signifie pas encore qu'elle est utilisée principalement à des fins professionnelles et qu'elle doit automatiquement être affectée à la fortune commerciale (c.6b). Soustraction fiscale réalisée à tout le moins par dol éventuel. Les recourants, exploitants d'une raison individuelle, ne pouvaient se désintéresser du contenu de leur déclaration fiscale, en pensant que leur fiduciaire se renseignerait auprès d'eux lorsqu'une dépense privée n'était pas clairement reconnaissable. Il n'existe pas de barème précis en matière d'amendes. Pas de taux dégressif. Le fait que le montant de l'impôt soustrait soit important ne peut jouer en faveur du contribuable (c.7c). Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). Selon cette dernière loi, le délai de recours est également de 30 jours (cf. art. 95 LPA-VD). Le recours ayant été interjeté par les contribuables concernés auprès du Tribunal compétent dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 LPA-VD) et le délai légal de 30 jours, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

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, les règles sur l'imposition du revenu, sur le rappel d'impôt et sur la soustraction fiscale étant similaires en droit fédéral et cantonal. La Cour de céans 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. CDAP FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 4; FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3).

E. 3

Pour les périodes fiscales 2007 à 2011 qui ont fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire, la reprise est soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. a) D'après les art. 151 al. 1 LIFD, 53 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes (LHID; RS 642.14), ainsi que l'art. 207 al. 1 LI, 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 est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique 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 (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3, in RDAF 2015 II, p. 267; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1, in RDAF 2012 II, p. 37). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. 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 ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova /

Claude-Emmanuel Dubey, in : Noël / Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct [ci-après: Commentaire LIFD], 2 e éd., Bâle 2017, n. 6 ad art. 153 LIFD). b) En l'occurrence, dès lors que les recourants ont été taxés d'office en 2007, l'ACI n'a eu nécessairement connaissance qu'ultérieurement des pièces utiles à sa taxation (cf. CDAP FI.2018.0266 du 17 juillet 2019 consid. 5b). Les conditions permettant de procéder à un rappel d'impôt sont dès lors réunies. Concernant les années 2008 à 2011, du moment que les recourants ont transmis leur comptes sans autre indication – sans signaler par exemple qu'ils ne savait pas comment évaluer les parts privées –, on ne saurait admettre l'existence d'une inexactitude flagrante qui devait être corrigée immédiatement lors de la taxation; il s'agissait plutôt d'une inexactitude seulement décelable après analyse détaillée des pièces comptables. L'ACI n'avait auparavant pas de raison de douter du revenu déclaré par les contribuables, documents usuels à l'appui. On peut tout au plus relever qu'il ressort des déclarations fiscales des recourants qu'au fil des années, le revenu a progressivement baissé et la fortune a augmenté. Cet état de fait n'était toutefois pas particulier au point que l'on pourrait reprocher à l'autorité de n'avoir pas remarqué que les recourants n'établissaient pas correctement leurs comptes. Les conditions du rappel d'impôt sont par conséquent réunies.

E. 4

La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD; art. 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Il appartient ainsi à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci; les parties ont en effet l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI). La justification de frais revendiqués en déduction du revenu doit en conséquence être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (cf. TF 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). Le fisc et le contribuable sont tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. L'autorité de recours apprécie les preuves apportées par les parties avec un large pouvoir d'appréciation (ATF 120 Ia 31 consid. 4b et les références; TF 2P.185/2006 et 2A.429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 8.1; CDAP FI.2014.0131 du 13 octobre 2015 consid 3b; FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 3b).

E. 5

Il convient d'abord d'examiner le bien-fondé des reprises effectuées par l'autorité intimée dans les revenus ICC et IFD des recourants. a) Sont imposables, selon les art. 18 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LI, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. La fortune commerciale comprend, aux termes

des art. 18 al. 2 LIFD et 21 al. 2 LI, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2; TF 2C_866/2016 du 6 juin 2017, in Archives 86 p. 135 et 2C_41/2016 du 25 avril 2017 consid. 5.2). La comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale. Un élément de fortune – eu égard à sa fonction technique et économique – peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité (ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422). Lorsque des biens alternatifs (à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée) font l'objet d'un usage mixte (c'est-à-dire, d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée; par exemple, une maison privée utilisée accessoirement comme cabinet médical ou un véhicule automobile utilisé à des fins professionnelles et privées; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4 e éd., Bâle 2012, n. 49 p. 110; Thierry Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, Bâle 2012, p. 205), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. b) Selon les art. 27 al. 1 LIFD et 31 al. 1 LI, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (salaires, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurances professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, maintenance, etc.; cf. Yves Noël, in *Commentaire LIFD*, op. cit., n. 6 ss ad art. 27 LIFD; CDAP FI.2009.0082 du 1^{er} avril 2010 consid. 6a/bb et les références citées). La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la société qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais de représentation (TF 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.1, in Archives 82 483; 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.2; 2P.153/2002 du 29 novembre 2002, in StE 2003 B 72.14.2 n° 31 consid. 3.2; 2A.461/2001 du 21 février 2002, in *Revue fiscale* 57/2002, p. 816, consid. 2; Archives 63 p. 208 consid. 2a p. 212 s.). Il arrive que l'indépendant utilise un bien commercial à des fins privées, ou, inversement, un bien privé à des fins commerciales. Dans un tel cas, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (TF 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2; cf. Noël, op. cit., n. 28 ss ad art. 27 LIFD).

E. 6

a) En l'espèce, les recourants soutiennent que, dès lors que les frais de véhicule n'ont pas été "taxés" en 2008, cela s'apparentait à une garantie qui leur avait été donnée et que ces frais ne devraient pas être taxés pour les années suivantes non plus. Les recourants déplorent aussi que la première décision n'ait été rendue qu'en juillet 2017 alors que le contrôle fiscal datait de février 2016. Ce long délai avait généré la taxation induite de 2015, qui aurait pu être évitée si l'autorité avait immédiatement fait part de ses constatations. Il faut tout d'abord souligner qu'en matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée (en particulier, TF 2C_888/2014 et 2C_889/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2; ég. CDAP FI.2019.0031 du 19 décembre 2019 consid.3b/aa; FI.2015.0026 du 10 août 2015 consid. 3b). Les recourants ne peuvent ainsi pas prétendre à ce que leurs taxations 2009 à 2015 suivent les mêmes règles que la taxation 2008. On n'est par ailleurs pas en présence d'un changement de pratique, qui aurait dû être communiqué au préalable pour permettre au contribuable de s'y adapter et qui ne pourrait dès lors avoir d'effet que pour les périodes fiscales futures (pour un cas de changement de pratique, ATF 142 V 551 consid. 4). On n'est pas non plus dans un cas d'application du principe de la bonne foi. En effet, selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu (ATF 141 V 530 consid. 6.2 et la référence; 137 II 182 consid. 3.6.2; TF 1C_179/2016 du 10 mai 2017 consid. 7.1; CDAP AC.2017.0417 du 23 juillet 2018 consid. 4a). Or en l'occurrence, l'autorité intimée n'a pas fourni de faux renseignement. Une taxation ne constitue pas une assurance et il n'est pas établi, ni même soutenu, que l'autorité fiscale aurait indiqué aux recourants que leur manière de comptabiliser était correcte. Au contraire, comme l'a relevé l'autorité intimée, les recourants ont été informés par le courrier du 23 mai 2010 que les véhicules Land Rover et Harley Davidson n'étaient pas considérés comme commerciaux. Concernant en second lieu le reproche fait à l'autorité d'avoir tardé à rendre une décision, sachant que la décision fixant les reprises n'a été rendue qu'en juillet 2017 alors que le contrôle datait de février 2016, ce qui aurait généré la taxation induite de 2015, il n'est pas plus pertinent. Les recourants se méprennent en effet sur la portée du contrôle fiscal qui ne constitue pas une prestation à l'intention du contribuable mais un acte administratif permettant d'établir les éléments imposables. L'argument tiré du principe de la bonne foi tombe dès lors à faux et il convient d'examiner le bien-fondé des reprises. b) Les recourants contestent le refus de l'autorité intimée de considérer l'ensemble des frais liés aux véhicules (trois véhicules immatriculés au nom de la raison individuelle et trois immatriculés au nom du recourant) comme des dépenses commerciales. Ils exposent que le recourant avait besoin tant d'un véhicule automobile – d'un certain standing – que d'une moto pour convoier les objets de valeur liés à l'activité professionnelle de son épouse. Force est de constater que la décision attaquée ne vient pas contredire les affirmations des recourants. En effet, comme exposé ci-dessus, le fait qu'une voiture soit indispensable à l'activité professionnelle ne signifie pas encore qu'elle est utilisée principalement à des fins professionnelles et qu'elle doit automatiquement être affectée à la fortune commerciale. Il est ainsi faux de soutenir que

l'autorité n'a pas reconnu l'usage professionnel (partiel) de ces véhicules. C'est au surplus à juste titre que l'autorité intimée souligne que les comptes des recourants faisaient état de frais mensuels entre 500 et 1'000 fr., facturés par des entreprises de transport sécurisé, auxquels s'ajoutaient d'autres frais de transport. Ceci laisse apparaître comme hautement improbable que six véhicules auraient été entièrement consacrés à un usage professionnel. Cela étant, l'autorité intimée a néanmoins admis à bien plaisir de retenir l'appartenance à la fortune commerciale d'un des six véhicules. Cette démarche ayant été effectuée à bien plaisir, on ne peut pas reprocher à l'autorité intimée d'avoir choisi à cet effet le véhicule le plus modeste. Les recourants s'opposent aux constatations de l'autorité intimée. Ils n'ont cependant produit aucun document détaillant l'usage qu'ils font de leurs véhicules et qui permettraient soit d'attribuer un autre véhicule que le véhicule Peugeot à la fortune commerciale soit de modifier le pourcentage des reprises effectuées. Ils se contentent d'affirmer que les frais relatifs à leurs véhicules devraient être déductibles du revenu, sous forme d'un pourcentage fixe, par exemple de 5%. Ce faisant, les recourants se limitent à proposer une solution qui leur paraît intéressante sans tenir compte des dispositions légales applicables. Les recourants n'ayant pu prouver les déductions qu'ils entendent faire valoir, il convient de confirmer, selon les principes exposés ci-dessus, la décision attaquée pour ce qui concerne le traitement fiscal des véhicules des recourants. c) La taxation 2015 est contestée dans son entier également en rapport avec d'autres reprises qui concernent les points suivants: - "autres frais du personnel"; - "cadeaux clients"; - "restaurant clients"; - "frais de représentation"; - "frais de voyage"; - "frais de voilier *****"; - "loyers"; - "téléphones". Il a été indiqué ci-dessus que le principe de la bonne foi ne permettait pas d'annuler ces reprises. Lesdites reprises sont conformes à la réglementation et à la jurisprudence applicables. En l'absence de tout autre grief, argument ou document en rapport avec les postes précités, il y a donc lieu de considérer que les recourants n'ont en aucune manière apporté la preuve de la justification commerciale de ces frais et de confirmer les reprises concernées.

E. 7

Les recourants s'en prennent aux amendes prononcées à leur encontre dans la décision attaquée. a) En droit fédéral, comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 175 LIFD et 242 LI). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. Pour les personnes exerçant une activité commerciale, la soustraction d'impôt est souvent réalisée par une irrégularité dans la tenue de la comptabilité (cf. TF 2C_1018/2015 et 2C_1019/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2; Pietro Sansonetti / Danielle Hostettler, in Commentaire LIFD, op. cit., n. 18 ad art. 175 LIFD). 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. La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi à un degré suffisant que le

contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins, qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexactes ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a; TF 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 3.3; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 5.2 et les arrêts cités; CDAP FI.1995.0013 du 31 août 2000 consid. 4a). Il incombe alors au contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire, du moment que les faits, établis sur la base d'indices précis, sont hautement vraisemblables (TF 2P.215/2002 du 7 avril 2003 consid. 4.2; Archives 39 284 consid. 3c; CDAP FI.1992.0100 du 29 septembre 2000 consid. 4a). Lorsque des éléments imposables ne figurent pas dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (CDAP FI.2014.0062 du 15 juillet 2016; FI.1992.0100, précité consid. 4a; FI.1993.0126 du 17 juillet 2000 consid. 1a). On doit admettre que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (CDAP FI.1992.0100, précité, consid. 4a). Le contribuable ne saurait à cet égard prétendre que l'insuffisance de taxation est due au comportement de l'autorité de taxation, laquelle aurait négligé de procéder aux vérifications propres à éviter l'erreur (ATF 100 Ib 480). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0). Ainsi, 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 (ATF 135 II 86 consid. 4.3; TF 2C_433/2016 du 30 mai 2016 consid. 8.1; 2C_214/2014 du 7 août 2014 consid. 3.7.5, in StE 2014 B 101.2 n° 27). Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il importe cependant que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale, s'il avait agi avec la diligence requise, et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (cf. Sansonetti / Hostettler, op. cit., n. 31 ss ad art. 175 LIFD). 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_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 4.3.2 et les références citées). b) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD et 242 al. 2, 1^{ère} phrase LI); si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant (ibid., 2^{ème} phrase); si elle est grave elle peut être au plus triplée (ibid., 3^{ème} phrase). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD et 243 al. 1 LI), fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 CP, la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 et les références citées). 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 (cf. Sansonetti / Hostettler, op. cit. , n. 24 ad art. 177 LIFD, n. 44 et 54 ad art. 175 LIFD). 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; ég. Sansonetti/Hostettler, op. cit. , n. 46 ss ad art. 175 LIFD). Le fait que la faute ait été commise par un mandataire du contribuable ne constitue en principe pas une circonstance qui exonérerait le contribuable ni même une circonstance atténuante. Il est admis en effet que, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (CDAP FI.2018.100 du 3 juillet 2019 consid. 3c; RDAF 1999 II, p. 535 ss consid. 3b in fine ; RDAF 1989 p. 429 ss consid. 4c; Sansonetti / Hostettler, op. cit. , n. 38 ad art. 175 LIFD). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (TF 2C_909/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées). L'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (TF 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 in fine). Dans un arrêt du 13 novembre 2001, traduit à la RDAF 2002 II, p. 493, le Tribunal fédéral a considéré que les contribuables ne peuvent s'exonérer de leur responsabilité de remplir une déclaration de revenu complète sous prétexte qu'ils transfèrent à une fiduciaire, sans instructions claires ni contrôle quelconque, la tenue de la comptabilité et la charge de remplir la déclaration d'impôt. Le fait qu'ils pensent que la fiduciaire se renseignera auprès d'eux lorsqu'une dépense privée n'est pas clairement reconnaissable ou désignée en tant que telle n'est pas suffisant. Dans le cas d'espèce, pour la plupart des documents transmis par l'intimé à sa fiduciaire, on ne pouvait déterminer clairement si ceux-ci se rapportaient à des charges d'exploitation ou à des dépenses privées. Le recourant avait soit donné à sa fiduciaire, concernant les dépenses privées, des renseignements incorrects, trompeurs ou peu clairs, soit accepté le tri tel qu'il avait été effectué; il fallait en déduire qu'il avait au moins accepté les conséquences d'une déclaration de revenu incomplète (consid. 3c/bb). Dans un arrêt 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, publié in RDAF 2003 II, p. 632, le Tribunal fédéral a retenu qu'un homme d'affaires averti, qui manifestait un intérêt certain pour les questions d'ordre fiscal, ne saurait valablement objecter qu'il aurait signé la déclaration d'impôt remplie par sa fiduciaire sans même la lire (consid. 4.2). c) En l'espèce, les recourants contestent tout d'abord le "barème" appliqué par l'autorité intimée. Il y a lieu à cet égard de préciser qu'il n'existe pas de barème précis qui viendrait concrétiser les dispositions légales susmentionnées. Il est plutôt question d'un pouvoir d'appréciation à

exercer par l'autorité intimée dans le respect des normes légales topiques. Les recourants soutiennent ensuite que l'élément subjectif de l'infraction n'est pas réalisé dès lors que la recourante avait mandaté un mandataire professionnel pour établir les décomptes fiscaux et n'avait aucune intention de procéder à une soustraction fiscale. Au demeurant, tout avait été comptabilisé et avait pu être facilement corrigé par l'autorité fiscale. De son côté, l'autorité intimée rappelle que le contribuable qui signe sa déclaration fiscale endosse la véracité des informations qui s'y trouvent et que les erreurs du mandataire lui sont imputables. L'autorité intimée relève, à juste titre, que s'agissant des prélèvements privés effectués par le recourant et masqués par des écritures d'ajustement du chiffre d'affaires, il n'est pas vraisemblable que la recourante ne se soit pas questionnée sur l'origine de ces diminutions du chiffre d'affaires. Quant aux frais non justifiés commercialement, compte tenu de leur ampleur et de leur totale inadéquation avec son activité, la recourante ne pouvait pas ignorer leur nature privée au moment de les régler avec les liquidités de l'entreprise. L'autorité intimée doit aussi être suivie, lorsqu'elle conclut que l'élément subjectif de l'infraction est ainsi manifestement réalisé. Le Tribunal ne remet pas en question le fait que les recourants n'ont pas de connaissance particulière en droit fiscal et que c'est pour cette raison qu'ils ont eu recours à une fiduciaire pour établir leurs comptes et remplir leur déclaration fiscale. Il n'en demeure pas moins qu'en tant qu'exploitant d'une raison individuelle on pouvait attendre de leur part qu'ils fassent la distinction entre le domaine commercial et le domaine privé. Il leur revenait ainsi de préciser à leur fiduciaire quelle part de leurs frais se rapportait à chacun de ces domaines. Or les recourants n'allèguent pas qu'ils auraient renseigné clairement la fiduciaire à cet égard. On peut ainsi supposer qu'ils ont soit donné à la fiduciaire, concernant les dépenses privées, des renseignements peu clairs, soit qu'ils ont accepté le tri tel qu'il avait été effectué, en omettant de donner les renseignements nécessaires. De manière générale, comme il ressort de la jurisprudence précitée, les contribuables ne peuvent se désintéresser du contenu de leur déclaration fiscale, en pensant que leur fiduciaire se renseignera auprès d'eux lorsqu'une dépense privée n'est pas clairement reconnaissable ou désignée en tant que telle. Eu égard aux précédentes explications, il y a lieu de conclure que les recourants ont agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel et non pas uniquement par simple négligence. Les recourants estiment encore que les amendes prononcées sont disproportionnées. Ils requièrent (subsidièrement) l'application du coefficient de 0,3, estimant même qu'il est déjà sévère si multiplié sur neuf ans. Ils soutiennent que l'importance des reprises les grèvent déjà lourdement et qu'il s'imposerait d'en tenir compte pour diminuer le montant de l'amende. Pour sa part, l'autorité intimée rappelle, à juste titre, que si le montant de l'amende est important, c'est parce que la soustraction d'impôt s'est étendue sur plusieurs années, ce qui représente une circonstance aggravante. Il faut effectivement confirmer que le fait que le montant de l'impôt soustrait soit important ne peut jouer en faveur du contribuable. Comme l'a relevé le Tribunal fédéral (ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2), ceci équivaldrait à traiter de manière privilégiée les contribuables qui ont commis une grave faute par rapport aux contribuables qui n'ont commis qu'une faute moyenne ou légère, respectivement ceux qui ont soustrait des montants plus importants par rapport à ceux qui ont soustrait des montants moindres. Le raisonnement des recourants reviendrait à envisager l'importance des montants soustraits comme un critère devant jouer en faveur du contribuable, alors que le critère légal de l'art. 175 al. 2 LIFD est celui de la gravité de la faute. Ceci est contraire à la lettre et à l'esprit de l'art. 175 al. 2 LIFD. Cette disposition prévoit que l'amende doit être fixée dans une fourchette qui peut représenter jusqu'au triple de l'impôt soustrait dans les

cas les plus graves. Le législateur a accepté par là qu'un contribuable coupable d'une soustraction d'impôt doive verser à la collectivité publique une somme totale correspondant finalement à quatre fois le montant de l'impôt (rappel d'impôt et amende correspondant au triple de cet impôt), et ce même en cas de soustraction de montants importants, la loi ne prévoyant aucun traitement privilégié en pareilles circonstances. Outre qu'elle viole l'art. 175 al. 2 LIFD, l'approche préconisée par les recourants reviendrait à traiter de manière plus favorable celui qui a le plus lourdement lésé la collectivité publique. Une telle situation heurterait le sentiment de l'équité et le principe de l'égalité de traitement (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2). Les recourants mettent aussi l'accent sur leur attitude coopérante durant la procédure. A cet égard, l'autorité intimée indique à juste titre qu'elle a tenu compte de la bonne collaboration de la recourante et de l'absence d'antécédents pour fixer l'amende à $\frac{2}{3} \times 1$ (donc deux tiers) pour les soustractions tentées et à 1×1 pour les soustractions consommées, malgré l'élément aggravant découlant du fait que les soustractions s'étaient étendues sur plusieurs années. 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 des recourants. 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 doivent être confirmées, tant dans leur principe que dans leur quotité.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombe, supporteront solidairement entre eux les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD et art. 144 LIFD), arrêtés à 10'000 fr. (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 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.