

## **VD\_OMNI FI.2018.0155 vom 10. Mai 2019**

VD Tribunal cantonal, 2019-05-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0155](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0155)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0155 du 10 mai 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0155 del 10 maggio 2019

### **Regeste**

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant les reprises effectuées dans le revenu et la fortune d'un contribuable associé gérant d'une société active dans le commerce de ferraille. La principale reprise contestée a trait à des prestations appréciables en argent que le recourant aurait perçues de sa société. Sur la base d'attestations d'intégralité remises par d'autres sociétés clientes de celle du recourant, l'ACI a constaté que les ventes de ferraille comptabilisées dans les achats desdites sociétés n'avaient pas été intégralement comptabilisées dans le chiffre d'affaires de la société du recourant. L'instruction menée par l'ACI a permis d'établir que le recourant a encaissé en cash une partie du produit des ventes réalisées et a omis de déclarer ce revenu au fisc. Le recourant conteste que sa société ait effectué les ventes litigieuses et soutient que toute personne peut livrer à son nom des matériaux aux sociétés clientes. Bien que les signatures du recourant figurant sur les notes de crédit émises par les sociétés clientes soient très différentes les unes des autres, d'autres documents signés par lui (et/ou par son employé) attestent de la remise en espèces du produit des ventes au recourant. De plus, ce dernier n'a pas su s'expliquer sur l'évolution négative de sa fortune. On peut dès lors admettre qu'il a vécu grâce aux prestations appréciables en argent reçues de sa société. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (2C\_532/2019 du 12 novembre 2019).

### **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 trente 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 sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours, il y a lieu d'entrer en matière.

#### **E. 2**

Le litige porte, d'une part, sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu et la fortune du recourant pour les périodes fiscales 2004 à 2007 (la reprise concernant la période fiscale 2003 ayant été abandonnée par l'ACI en raison de l'atteinte du délai de péremption à fin 2018, cf. art. 152 al. 3 LIFD et 208 al. 3 LI), et, d'autre part, sur les amendes infligées pour soustraction fiscale pour l'année 2007.

## **E. 2.2**

p. 59). Selon la jurisprudence ( ATF 143 IV 228 consid. 4.1 p. 231; 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s. et les références citées), constitue une prestation appréciable en argent: 1) celle que la société de capitaux ou la société coopérative alloue, sans contre-prestation, ou sans contre-prestation équivalente; 2) à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ainsi qu'à toute personne la ou les touchant de près; 3) qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à un tiers non participant, et; 4) le caractère de la prestation étant reconnaissable pour les organes de la société de capitaux ou la société coopérative et pour son bénéficiaire. Si l'opération commerciale qualifiée de prestation appréciable en argent n'est imposée ni auprès de la société ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle des art. 58 al. 1 let. b et c LIFD et 94 al. 1 let. b LI en ce qui concerne la société effectuant la prestation et des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD, respectivement de l'art. 20 al. 1 et 23 al. 1 LI en ce qui concerne l'actionnaire ou l'associé qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique (TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in: Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). En effet, le titulaire d'une participation peut tirer économiquement profit de celle-ci par d'autres moyens que le dividende ou l'excédent de liquidation. Il peut profiter de sa qualité d'actionnaire ou d'associé pour obtenir de la société des avantages financiers ou en nature, que celle-ci ne consentirait pas à des tiers (Yves Noël, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2<sup>ème</sup> éd. Bâle 2017, n° 79 ad art. 20 LIFD, p. 430). c) Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. ATF 133 II 153 consid.

## **E. 3**

a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere" ), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145 s.; 121 II 257 consid. 4b p. 264 s., et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal cantonal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (CDAP FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 3; FI.2010.0015 du 7 avril 2014 consid. 3). b) Interpellé sur ce point, le recourant a déclaré par courrier du 28 août 2018 qu'il souhaitait que la procédure soit menée de manière unifiée. Le présent arrêt portera ainsi tant sur le rappel d'impôt que sur les amendes pour soustraction d'impôt, pour autant que celles-ci soient contestées.

## **E. 4**

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, 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 p. 262 s.). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, les règles sur le rappel d'impôt et sur l'imposition du revenu étant similaires en droit fédéral et cantonal. La Cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. 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. 4.3**

p. 158; TF 2C\_445/2015 26 août 2016 consid. 7.1). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires ( ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; TF 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463).

#### **E. 5**

Le recourant conteste le bien-fondé des reprises effectuées dans son revenu au titre de prestations appréciables en argent ainsi que celles effectuées dans sa fortune suite à la modification de l'estimation des titres de sa société (reprises n° 445.01 et 410.02 du tableau ci-dessus présenté sous let. G) s'agissant des périodes fiscales 2004 à 2007. 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 p. 364; 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 267; 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1, in RDAF 2012 II 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 p. 365; 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: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2<sup>e</sup> éd. Bâle 2017, n° 6 ad art. 153 LIFD). b) En droit fiscal suisse, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Est notamment imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD et 23 al. 1 let. c LI). Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice (cf. art. 58 al. 1 let. b LIFD et 94 al. 1 let. b LI), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid.

## E. 6

Il convient d'abord d'examiner le bien-fondé des reprises effectuées par l'autorité intimée dans les revenus ICC et IFD du recourant. a) La reprise contestée (reprise n° 445.01) a trait à des prestations appréciables en argent que le recourant aurait obtenues de sa société, dont il est l'unique associé. Le recourant ne conteste pas les autres reprises du n° 445.01 concernant ses frais privés payés par sa société (frais de téléphone et facture Billag). Celles-ci ne seront dès lors pas examinées. Il ressort de l'extrait du registre du commerce que la société du recourant est active dans le domaine de la récupération de vieux métaux, ainsi que dans la vente de ferraille et de matériel d'occasion. Selon les explications du recourant, elle achète ou récupère auprès de tiers des métaux de plus ou moins grande valeur pour les revendre. En contrepartie, elle se voit octroyer des notes de crédit qu'elle encaisse cash ou sous forme de virements bancaires après livraison chez les clients. Il peut également arriver que le client vienne chercher directement la marchandise chez B.\_\_\_\_\_. Le chiffre d'affaires de la société a principalement été réalisé, durant les périodes concernées par le rappel d'impôt, avec les sociétés C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_. Sur la base d'attestations d'intégralité remises par les sociétés C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_.

l'ACI a constaté que les ventes effectuées par B. \_\_\_\_\_, comptabilisées dans les achats de ces deux premières sociétés, n'avaient pas été intégralement comptabilisées dans le chiffre d'affaires de B. \_\_\_\_\_. La différence portant sur les périodes fiscales 2004 à 2009 s'élève à 441'527 fr. et correspond, selon l'ACI, à des ventes encaissées en cash par la société du recourant. Ainsi, pour certaines ventes, des notes de crédit libellées au nom de B. \_\_\_\_\_ ne figurent pas dans la comptabilité de cette société. L'ACI en déduit que ces notes de crédit ont dû générer un produit dans les comptes de B. \_\_\_\_\_ et qu'elles constituent, par conséquent, des prestations appréciables en argent octroyées en faveur du recourant. Vu le faible montant de la reprise concernant le chiffre d'affaires réalisé en 2005 avec D. \_\_\_\_\_ (529 fr.), seules les reprises se rapportant au chiffre d'affaires réalisé avec C. \_\_\_\_\_ ont été discutées par les parties et seront examinées ici. Le recourant nie avoir effectué les ventes de matériaux enregistrées comme telles dans les comptes de C. \_\_\_\_\_. Il soutient que toute personne peut livrer de la marchandise au nom de sa société à C. \_\_\_\_\_. Il indique que durant les années 2004 à 2009, le comptable de C. \_\_\_\_\_ confiait l'argent à son responsable commercial, E. \_\_\_\_\_, lequel était chargé de le remettre en mains propres aux différents ferrailleurs. E. \_\_\_\_\_ ne lui aurait jamais versé cet argent et a été licencié par C. \_\_\_\_\_ en raison de soupçons de malversation. Le recourant n'aurait pas signé les notes de crédit libellées au nom de sa société et affirme que sa signature a été falsifiée. Il déclare se sentir victime d'une arnaque, qui aurait été mise en place par E. \_\_\_\_\_ dans le but de blanchir des livraisons de marchandises chez C. \_\_\_\_\_ en faisant croire que les matériaux provenaient de chez B. \_\_\_\_\_. Il accuse également E. \_\_\_\_\_ d'avoir commercialisé chez C. \_\_\_\_\_ des marchandises de peu de valeur emportées gratuitement chez B. \_\_\_\_\_. C. \_\_\_\_\_ a confirmé dans une attestation du 13 novembre 2017 que différentes personnes pouvaient lui livrer de la marchandise pour le compte de B. \_\_\_\_\_, mais qu'elles ne pouvaient pas encaisser de l'argent en cash. En effet, la note de crédit ou la quittance de caisse était signée par la personne qui attestait être le propriétaire de la marchandise livrée. C. \_\_\_\_\_ a également confirmé que son comptable remettait l'argent destiné au paiement de B. \_\_\_\_\_ à E. \_\_\_\_\_, à charge de ce dernier de payer notamment le recourant. Les responsables de C. \_\_\_\_\_ ont en outre reconnu à l'occasion d'une discussion avec l'ACI avoir eu des soupçons de malversation à l'encontre de E. \_\_\_\_\_, lequel a été licencié. Aucune plainte n'a toutefois été déposée. La question est donc de savoir si les ventes litigieuses, qui ont été comptabilisées chez C. \_\_\_\_\_ comme des achats payés en cash à B. \_\_\_\_\_, résultent de livraisons de cette société. C. \_\_\_\_\_ a remis à l'ACI les pièces justificatives liées aux ventes contestées par le recourant et B. \_\_\_\_\_. Il s'agit de notes de crédit, parfois accompagnées d'autres justificatifs (bulletins de pesage du camion de livraison ou ordres de transport indiquant le lieu d'enlèvement de la marchandise). Le tableau récapitulatif des documents répertoriés par l'ACI pour justifier les reprises maintenues dans sa décision sur réclamation se présente comme suit:

Numéro de la note de crédit	Date figurant sur la note de crédit	Indication sur le transport	Lieu d'enlèvement	Signature sur le document	Prix de vente encaissé en cash	
42'262	22.03.2005	8'403 fr.	55	42'329	31.03.2005	7'968 fr.
30	42'747	04.05.2005	B. _____	7'301 fr.	75	43'039
01.07.2005	6'837 fr.	45	43'376	30.08.2005		
Bulletins de pesage visés	15'626 fr.	75	43'552	09.09.2005	4'786 fr.	
60	44'099	02.12.2005				
Bulletins de pesage visés	60'806 fr.	05	45'386	30.04.2006	23'624 fr.	
65	45'966	17.07.2006				
12'998 fr.	10	46'169	16.08.2006	15'850 fr.	75	46'571
30.09.2006						
Bulletins de pesage visés	25'148 fr.	90	47'114	01.10.2006	5'786 fr.	
30	47'138	30.11.2006				
75	47'249	01.10.2006	482 fr.	05	47'250	
30.11.2006	151 fr.	50	47'282	18.12.2006		

Bulletins de pesage visés Document non signé 18'563 fr. 90 47'837 19.01.2007 275 fr. 45 48'481 23.04.2007 16'305 fr. 70 48'746 31.05.2007 43'697 fr. 50'841 11.12.2007 B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ / F. \_\_\_\_\_ 16'017 fr. 55 50'898 18.12.2007 Bulletins de pesage visés B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ / F. \_\_\_\_\_ 45'644 fr. 80 24'666 03.04.2008 B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ / F. \_\_\_\_\_ 31'511 fr. 50 25'203 04.06.2008 B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ / F. \_\_\_\_\_ 32'160 fr. 80 26'080 09.09.2008 B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ / F. \_\_\_\_\_ 18'505 fr. 60 26'803 30.01.2009 B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ / F. \_\_\_\_\_ 9'816 fr. 35 28'493 15.12.2009 A. \_\_\_\_\_ 998 fr. 80 Total des reprises maintenues par l'ACI, mais contestées par le recourant 429'345 fr. 90 aa) L'ACI a répertorié en annexe à son courrier du 5 mai 2017 toutes les signatures des notes de crédit contestées. L'autorité consent que ces paraphes sont différentes les unes des autres. En principe, elles commencent par un O, pour A. \_\_\_\_\_, sauf dans quelques cas où elles commencent par un C. Elle constate que si la signature usuelle du recourant a évolué au fil des ans, elle commence toujours par un C. Cela est également corroboré par les documents d'identités signés produits par le recourant dans le cadre de la procédure de réclamation. Le recourant soutient que sa signature a été grossièrement imitée par un tiers. Selon lui, seule l'authentification des signatures permettrait d'identifier de manière fiable le bénéficiaire de l'argent remis en espèces. De l'avis de l'ACI, si la signature apposée sur les notes de crédit ne renseigne guère sur l'identité du signataire, d'autres éléments fournissent des renseignements fiables, qui permettent d'établir que la société du recourant a procédé aux ventes litigieuses et encaissé l'argent remis en espèces. La Cour constate à l'instar de l'autorité intimée que les signatures apposées sur les documents, trop différentes les unes des autres, ne permettent pas d'établir avec certitude qu'elles proviennent de la main du recourant. A cela s'ajoute que C. \_\_\_\_\_ a confirmé que l'identité de la personne qui livre des marchandises – et encaisse l'argent – n'est pas vérifiée au moyen, par exemple, de la présentation d'une pièce d'identité. Seule la signature est demandée pour l'encaissement du montant figurant sur la note de crédit. Il est ainsi possible, comme le prétend le recourant, que sa signature ait été imitée. Il est toutefois curieux que le recourant, qui se prétend victime d'une infraction pénale, n'ait pas déposé plainte pour faux dans les titres (cf. art. 251 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP; RS 311.0]), constatant que l'usage abusif de sa signature était susceptible de porter gravement atteinte à ses intérêts pécuniaires. La prescription de l'action pénale pour cette infraction n'était au demeurant pas atteinte lorsque le recourant a pris connaissance des notes de crédit prétendument falsifiées, soit au plus tard en 2017 (cf. art. 97 al. 1 let. b CP). Il paraît néanmoins peu probable qu'une personne ayant pour dessein de falsifier la signature du recourant procède de manière aussi grossière, en la faisant débiter par un O au lieu d'un C. On aurait pu s'attendre à ce que l'auteur du méfait travaillant chez C. \_\_\_\_\_ tente de copier plus fidèlement la signature de sa victime, qu'il connaissait vraisemblablement puisque le recourant reconnaît avoir signé lui-même certaines notes de crédit. Cela étant, une expertise graphologique en vue d'authentifier les signatures n'est pas nécessaire puisque d'autres éléments de preuve permettent d'affirmer que la société du recourant a réellement effectué les ventes litigieuses. bb) Il ressort en effet des bulletins de pesage visés par un employé de C. \_\_\_\_\_ se rapportant à des transactions mentionnées dans les notes de crédit du tableau ci-haut (cf. colonne "indication sur le transport"), que la marchandise a été livrée par le camion de la société du recourant, son nom apparaissant sous la rubrique "client". Ainsi, selon le bulletin de pesage du 2 décembre 2005 à 15h12, pris en exemple par l'ACI, le recourant a livré, avec son camion, 340 kg de "radiateurs alu/cuivre" et 2'644 kg d'"alu plaques offset pures" à C. \_\_\_\_\_. Ces livraisons figurent

dans la note de crédit n° 44099 du 2 décembre 2005, qui mentionne le prix de chaque livraison, soit 612 fr. pour les radiateurs et 5'288 fr. pour l'alu plaques. Ces ventes, ainsi que les autres répertoriées dans cette note de crédit (pour un total de 60'806 fr. 05), ne figurent pas dans le chiffre d'affaires comptabilisé de la société du recourant. Si le bulletin de pesage visé mentionnant le camion du recourant permet déjà d'établir qu'il a lui-même livré la marchandise, la présence du recourant dans les locaux de C. \_\_\_\_\_ le 2 décembre 2005 est corroborée par une troisième pièce. En effet, à 15h23, soit quelques minutes après les livraisons de radiateurs et d'alu plaques, une quittance de caisse portant sur d'autres livraisons (vieille tôle de zinc, jantes en aluminium, catalyseurs, cuivre neuf, douilles en laiton mélangées et déchets de bronze) a été émise par C. \_\_\_\_\_ et signée par le recourant. Il s'agit d'une quittance de caisse comptabilisée dans la société du recourant, remise en annexe à son courrier du 16 mars 2018 adressé à l'ACI. On peut dès lors déduire de ces trois documents que contrairement à ce que prétend le recourant, celui-ci était présent dans les locaux de C. \_\_\_\_\_ le 2 décembre 2005, qu'il a lui-même effectué la livraison de "radiateurs alu/cuivre" et d'"alu plaques offset pures" mentionnée dans le bulletin de pesage et qu'il a encaissé en espèces la somme de 60'806 fr. 05 figurant sur la note de crédit établie à la même date. Le recourant soutient qu'il n'est pas concevable d'effectuer à quelques minutes d'intervalle une vente "officielle", dont le produit est comptabilisé, et une autre au noir, en utilisant pour le surplus deux signatures différentes (une pour la note de crédit commençant par C et une autre pour la quittance de caisse commençant par O). Or, la Cour relèvera à l'instar de l'ACI qu'il est tout à fait plausible que le recourant n'ait comptabilisé qu'une partie du produit des livraisons effectuées le même jour et qu'il ait encaissé l'autre partie au noir, ainsi que cela se produit régulièrement dans les dossiers ayant trait à du chiffre d'affaires non déclaré. Il est également envisageable que le recourant ait utilisé une signature pour les transactions déclarées et une autre pour celles non déclarées. Certes, de tels bulletins de pesage n'existent pas (ou n'ont pas été produits) pour l'ensemble des transactions figurant sur les notes de crédit. Cela étant, ces pièces constituent une preuve supplémentaire permettant de lier les ventes litigieuses à la société du recourant. cc) L'ACI a également mis en évidence que pour six transactions du tableau présenté ci-haut (cf. colonne "lieu d'enlèvement"), des ordres de transport signés de la main d'un certain "F. \_\_\_\_\_ " attestent que des matériaux ont été enlevés par un camion de C. \_\_\_\_\_ dans les locaux de B. \_\_\_\_\_. Ainsi, ces documents mentionnent comme lieu d'enlèvement "B. \_\_\_\_\_ " et portent la signature susmentionnée sur la ligne réservée à la "signature client". Les marchandises enlevées par C. \_\_\_\_\_ figurent dans les notes de crédit dont le produit n'a pas été comptabilisé par la société du recourant. Le recourant explique que les matériaux enlevés par C. \_\_\_\_\_ chez B. \_\_\_\_\_ consistaient en des déchets sans valeur. Une benne vide aurait été mise à disposition de sa société par C. \_\_\_\_\_ et aurait été enlevée gratuitement par cette dernière, au retour d'une course, ce qui aurait évité tout frais de transport. Concernant la signature figurant sur ces ordres de transport, le recourant souligne qu'aucune personne portant le nom de "F. \_\_\_\_\_ " n'a fait partie de l'effectif de son entreprise. Il reconnaît cependant qu'un dénommé "G. \_\_\_\_\_ " a été salarié de sa société, mais seulement à compter de l'année 2011, soit après les transactions litigieuses intervenues en 2008 et 2009. Il dénonce les insinuations de l'ACI selon lesquelles sa société aurait employé du personnel au noir avant 2011. Pour le reste, le recourant indique ne pas avoir été présent lors de l'enlèvement des bennes, ni durant le transport, ni pendant le pesage de la marchandise chez C. \_\_\_\_\_. Il suppose ainsi que E. \_\_\_\_\_ profitait d'une entrée officielle de marchandises en provenance de B. \_\_\_\_\_

pour "blanchir" une livraison de marchandises au noir issue d'un commerce parallèle. Les explications du recourant ne convainquent pas. A l'évidence, la personne ayant signé les ordres de transport chez B. \_\_\_\_\_ devait être au service de cette société au moment des faits, le recourant ayant lui-même relevé qu'il n'était pas présent lors de l'enlèvement de la benne par C. \_\_\_\_\_. Il se trouve en plus qu'un certain G. \_\_\_\_\_ a effectivement travaillé officiellement pour le compte de sa société à partir de 2011. Or si cette personne n'y travaillait pas déjà en 2008 et 2009, on ne s'explique pas pourquoi sa signature figure sur les ordres de transport, qui plus est, sur la rubrique réservée à la "signature client". Le recourant n'apporte aucun éclaircissement à ce sujet. Comme le relève l'ACI, les notes de crédit démontrent en outre que contrairement aux affirmations du recourant, C. \_\_\_\_\_ facturait à B. \_\_\_\_\_ le débarras des déchets sans valeur parfois contenus dans la benne avec les autres métaux (cf. notes de crédit n° 45386 ou 45966). Il est autrement plus douteux de prétendre que le débarras se faisait gratuitement, au retour d'une autre course de C. \_\_\_\_\_, dès lors qu'il ressort des ordres de transport que le camion de cette entreprise effectuait régulièrement deux allers-retours le même jour jusqu'à la société du recourant pour enlever la benne. Ces ordres de transport détaillaient en outre précisément le contenu de la marchandise (ferraille, métaux, aluminium, inox) emportée, ce qui porte à croire qu'il ne s'agissait pas que de déchets, mais bien de métaux qui possédaient une valeur marchande, comme cela ressort des notes de crédit correspondantes. Ces ordres de transport s'ajoutent ainsi aux autres pièces du dossier qui permettent d'affirmer que la société du recourant a procédé aux ventes litigieuses sans les comptabiliser. dd) Du reste, il convient de constater que le chiffre d'affaires de 2004 à 2007 de la société, même augmenté des reprises effectuées par l'ACI, demeure dans la fourchette du chiffre d'affaires usuellement réalisé par la société, ce que le recourant ne conteste pas. b) Outre les pièces répertoriées par l'ACI, l'examen de l'évolution de la fortune du recourant amène à conclure qu'il a bénéficié de prestations appréciables en argent de sa société. En se basant sur les éléments de revenu et de fortune déclarés par le recourant, l'ACI a constaté que le montant mensuellement disponible pour couvrir ses dépenses était clairement insuffisant, voire négatif. Ainsi, pour les années 2005 à 2007 (correspondant aux plus grosses reprises), le revenu mensuel déclaré du recourant s'est élevé à 5'000 fr. brut, versé 12 fois l'an. Le recourant n'en prélevait toutefois que 1'500 fr. par mois, le solde étant comptabilisé en remboursement de son compte courant. L'analyse de l'ACI a également démontré que le recourant a fait des économies en 2006 et 2007 (augmentation de l'épargne privée de 21'724 fr. en 2006 à 41'384 fr. en 2007) et que sa créance envers sa société avait aussi augmenté (39'129 fr. en 2005 à 44'258 en 2006). En 2007, le recourant est devenu débiteur de sa société pour un montant de 15'788 fr. 95. Cela était dû, selon les explications de l'ACI non contestées par le recourant, à un emprunt de 80'000 fr. contracté par ce dernier auprès de sa société pour acquérir un terrain. En faisant abstraction de cet investissement extraordinaire, sa créance aurait encore augmenté en 2007 à 64'211 fr. (80'000 - 15'788 fr. 95). Interpellé à plusieurs reprises sur cette évolution de fortune négative (cf. courriers de l'ACI du 4 juillet 2014, du 7 octobre 2014, du 7 mai 2015, du 14 décembre 2015, du 1<sup>er</sup> juillet 2016 et du 30 janvier 2018), le recourant est resté longtemps muet sur ce point. Il a indiqué pour la première fois le 16 mars 2018, soit lors de la procédure de réclamation, qu'il avait vendu, entre 2004 et 2011, des pièces de monnaie de collection et des voitures pour assurer son train de vie, sans pour autant fournir de justificatifs. Il a toutefois transmis un tableau répertoriant les gains réalisés par la vente de ces objets (10'000 fr. en 2005 et 15'000 fr. en 2006 provenant de la vente de pièces de monnaie, 30'000 fr. en 2007 provenant de la vente de véhicule et de

pièces de monnaie). Il a en outre soutenu que l'ACI avait retenu à tort dans sa décision un rendement immobilier de 24'000 fr. en lieu et place de 30'000 fr. dans ses revenus et a fait remarquer qu'elle n'avait pas tenu compte d'un remboursement de son assurance-maladie de 7'859 fr. intervenu en 2007. A l'appui de son recours, le recourant a réitéré ses arguments, précisant que les véhicules de collection vendus à l'époque n'étaient pas immatriculés. Il a produit le même tableau que lors de la réclamation, cette fois accompagné de justificatifs. Or les informations contenues dans ce tableau ne correspondent pas aux pièces transmises. Ainsi, le tableau mentionne pour les années 2005 et 2006 la vente de pièces de monnaie uniquement alors que les attestations signées des acheteurs font état de ventes de véhicules durant ces mêmes années. Ensuite, les documents d'assurances produits indiquent que les véhicules Fiat Spider et Triumph étaient immatriculés avec des plaques interchangeables et qu'ils ont été mis hors circulation le 15 juillet 1998, ce qui est corroboré par l'attestation du Service des automobiles et de la navigation obtenue par l'ACI qui mentionne que le recourant ne possédait aucune voiture immatriculée à son nom au moment des ventes qu'il allègue. Comme le relève l'ACI, il n'est pas crédible que les véhicules aient été mis hors circulation en 1998 et qu'ils soient restés inactifs jusqu'à leur vente en 2005 (Triumph) et en 2007 (Fiat Spyder). Aucun justificatif n'a été produit pour les deux autres véhicules Fiat prétendument vendus en 2007. Dès lors, l'existence de ces véhicules et des pièces de monnaie au moment de leur vente n'est pas démontrée à satisfaction de droit. Les attestations signées produites par le recourant n'ont pas de force probante, ce d'autant plus qu'il n'y a aucune entrée d'argent correspondante sur les comptes du recourant pour les années concernées et que ce dernier ne semble pas avoir déclaré ces montants à titre de revenus aux autorités fiscales. S'agissant du tableau d'évolution de fortune établi par l'ACI, le recourant soutient que l'on devrait, d'une part, tenir compte de revenus locatifs de 30'000 fr. par an et non de 24'000 fr. (= loyer brut - 20% de frais d'entretien déduits par l'ACI) et, d'autre part, ajouter à l'année 2007 le remboursement de 7'859 fr. de son assurance maladie. Ainsi, le montant disponible mensuellement (après déduction de son loyer et de sa prime d'assurance-maladie) serait de 1'355 fr. en 2006 et de 964 fr. en 2007 et non de - 392 fr. en 2006 et de - 2'691 fr. en 2007. La Cour ne peut cependant se rallier à l'avis du recourant. En effet, la location d'un immeuble entraîne forcément des frais d'entretien qui peuvent être estimés à 20%. Quoi qu'il en soit, même si l'on ne tient pas compte de cette déduction, le solde mensuel disponible reste insuffisant. Quant à la somme versée par l'assurance-maladie du recourant, elle n'entraîne aucune augmentation du patrimoine dès lors qu'elle a préalablement été décaissée pour payer des frais médicaux (mouvement de liquidités neutre). Partant, le tableau d'évolution de fortune établi par l'ACI ne prête le flanc à la critique. Le recourant n'ayant pas pu justifier les problèmes détectés dans son évolution de fortune, ni prouver avec quels moyens financiers il couvrait ses dépenses mensuelles durant les années litigieuses, il convient de présumer qu'il a vécu grâce aux prestations appréciables en argent obtenues de sa société. c) On ne saurait non plus occulter le fait qu'à la clôture d'un contrôle fiscal portant sur les années 1995 à 1999, le recourant a accepté la proposition de règlement de l'ACI démontrant ainsi qu'il acquiesçait les reprises effectuées pour un montant total de 65'866 francs. Déjà à cette époque, les autorités fiscales lui avaient notamment reproché de ne pas avoir déclaré du chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_. Il semble dès lors peu vraisemblable que dès 2003, les différences constatées entre les montants comptabilisés comme achats dans les comptes de C.\_\_\_\_\_ et non reportés comme ventes chez B.\_\_\_\_\_ résultent d'un stratagème mis en place par la première société pour nuire à la seconde ou pour avantager son responsable

commercial. La décision sur réclamation confirme également plusieurs autres reprises dans le revenu et la fortune du recourant qui n'ont pas été contestées par celui-ci (frais privés payés par la société, loyer non déclaré provenant de la location d'immeuble, compte bancaire non déclaré). Le recourant semble ainsi durablement peiner à se conformer à ses obligations de contribuable, ce qui conduit inmanquablement les autorités fiscales – et la Cour de céans – à accroître leur méfiance à l'égard de ses allégations. On notera également la persistance du recourant à nier l'évidence en allant par exemple jusqu'à prétendre que le dénommé "F. \_\_\_\_\_ " ne travaillait pas pour sa société entre 2007 et 2009 lorsqu'il a signé, pour son compte, les ordres de transport de C. \_\_\_\_\_. On relèvera enfin la mesure dont l'ACI a fait preuve en ne confirmant dans sa décision sur réclamation que les reprises pour lesquelles il existe des documents portant la signature du recourant, alors même que d'autres pièces (sans signature) produites par C. \_\_\_\_\_ tendent à démontrer que le recourant n'aurait pas déclaré d'autres ventes conclues avec cette société. A défaut d'avoir démontré l'exactitude de ses allégations contraires, un faisceau d'indices suffisants permet de conclure que le recourant a bénéficié de prestations appréciables en argent provenant de sa société, ces prestations correspondant aux montants encaissés en cash suite à des ventes chez C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_, non comptabilisés dans sa société. d) Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, les reprises relatives aux prestations appréciables en argent (reprises n° 445.01) doivent être confirmées.

#### **E. 7**

Il convient ensuite d'analyser la reprise n° 410.02 effectuée dans la fortune du recourant et contestée par ce dernier. L'ACI a procédé à une nouvelle estimation fiscale des parts sociales de la société B. \_\_\_\_\_ en fonction des corrections du bénéfice imposable de la société. Le recourant soutient qu'en cas d'admission du recours, les nouvelles valeurs arrêtées devraient être revues à la baisse dans la mesure où les éléments déterminants pour le calcul de rendement et de la valeur intrinsèque seraient trop hauts. En l'occurrence, vu la confirmation des reprises dans le bénéfice imposable de la société du recourant (cf. arrêt FI.2018.0157), il convient également de confirmer la nouvelle estimation fiscale des titres effectuée par l'ACI ainsi que la reprise qui en découle dans la fortune du recourant.

#### **E. 8**

Enfin, le recourant ne conteste pas la quotité des amendes ICC et IFD prononcées pour la période fiscale 2007, seule concernée par la décision litigieuse (la poursuite pénale étant prescrite pour les années 2003 à 2006 [cf. art. 184 LIFD et 254 LI]), mais demande à ce qu'elles soient "adaptées aux reprises non-contestées". Vu la confirmation des reprises opérées par l'autorité intimée, il sied de confirmer également le montant des amendes, en se dispensant d'examiner leur quotité non discutée.

#### **E. 9**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu le sort du recours, les frais arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD, 2 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55, 56 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).