

VD_OMNI FI.2019.0124 vom 23. Juni 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0124

FR: VD_OMNI FI.2019.0124 du 23 juin 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0124 del 23 giugno 2020

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Rappels d'impôt et prononcés d'amendes pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. Litige limité au volet "taxation et rappels d'impôt", le recourant ayant opté pour la procédure séparée (consid. 3). Griefs formels rejetés (consid. 5): en particulier, l'ACI n'a violé ni l'art. 29 al. 2 Cst. ni l'art. 188 al. 1 LI, en refusant de donner suite aux demandes d'entretien formées par le recourant, demandes qui étaient manifestement abusives, l'intéressé ayant requis cet entretien non pas pour discuter de son dossier mais pour évoquer les modalités de réparation du prétendu préjudice qu'il estimait avoir subi. Confirmation des reprises effectuées (consid. 6): les preuves que l'ACI a recueillies dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt et de soustraction fiscale apportent suffisamment d'indices de l'existence de salaires non déclarés; le recourant n'a, pour sa part, pas apporté de moyen de preuve permettant d'établir qu'il n'aurait pas touchés les salaires en question; en particulier, ses allégations selon lesquelles les certificats de salaire figurant au dossier serait des faux, fabriqués de toutes pièces par des collaborateurs de l'ACI, ne reposent sur aucun fondement. Recours rejeté en tant qu'il porte sur le volet "taxation et rappel d'impôt".

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

La décision attaquée confirme les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré du recourant pour les périodes fiscales 2014 (objet d'une taxation définitive), 2015 et 2016 (qui n'ont pas été taxées), ainsi que les amendes qui lui ont été infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale pour les mêmes périodes. L'objet du litige est limité à la question de savoir si cette décision est bien fondée ou non. Il n'appartient en revanche pas à la cour de céans de déterminer si des collaborateurs de l'ACI se seraient rendus coupables de violation du secret fiscal dans le cadre de l'enquête menée contre le recourant. Seules les autorités pénales ont cette compétence (art. 2 al. 1 et 12 ss du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 [CPP; RS 312.0]; cf. ég. art. 92 LPA-VD qui rappelle que le Tribunal cantonal n'est compétent que pour connaître de recours contre des décisions). La conclusion 8 du mémoire de recours est dès lors irrecevable. La cour de céans n'est pas non

plus compétente pour délivrer "une autorisation de procéder" afin de permettre au recourant de poursuivre l'ACI en réparation du préjudice qu'il estime avoir subi. Les actions en responsabilité contre l'Etat ressortissent en effet aux tribunaux civils ordinaires (art. 14 de la loi vaudoise du 16 mai 1961 sur la responsabilité de l'Etat, des communes et de leurs agents [LRECA; RSV 170.11]). La conclusion 5 du mémoire de recours est ainsi également irrecevable.

E. 2.3

et 2.4 et les références citées). Il en va a fortiori de même lorsque l'autorité de taxation ne fait que confirmer la décision de taxation attaquée ou la modifie en faveur du contribuable. En droit cantonal, la procédure de réclamation en matière de taxation, de rappel d'impôt (par le renvoi de l'art. 209 al. 3 LI) et de soustraction fiscale (par le renvoi de l'art. 249 al. 3 LI) est régie par les art. 185 ss LI. Le déroulement de la procédure est plus précisément décrit aux art. 187 et 188 LI, dont la teneur est la suivante: "Art. 187 – Examen par l'autorité de taxation 1 L'autorité de taxation entend le contribuable s'il le demande ou si elle le juge nécessaire. Elle détermine à nouveau les éléments imposables. 2 [...] 3 Lorsque l'autorité de taxation ne peut pas liquider le cas, elle transmet le dossier, avec son rapport, à l'Administration cantonale des impôts. Art. 188 – Examen par l'Administration cantonale des impôts 1 L'administration cantonale des impôts élucide les faits. Elle convoque le contribuable si elle le juge nécessaire ou s'il le demande. Elle arrête des propositions de règlement qu'elle soumet au contribuable. S'il les admet, la réclamation tombe. 2 Lorsque le contribuable repousse les propositions qui lui sont faites, l'Administration cantonale des impôts rend une décision motivée sur la réclamation. 3 L'administration cantonale des impôts peut rendre directement une décision sur réclamation sans arrêter des propositions de règlement au sens de l'alinéa premier, si la détermination des éléments imposables a été motivée au niveau des Offices d'impôt de district ou de l'Office d'impôt des personnes morales." La LI offre au contribuable davantage de droits que ce que la LIFD et l'art. 29 al. 2 Cst prévoient. Elle lui confère en effet un véritable droit d'être entendu oralement dans la procédure de réclamation, à tout le moins par l'ACI (le terme "entendre" mentionné à l'art. 187 al. 1 LI pouvant être interprété dans le sens d'une simple interpellation écrite; cf. arrêt FI.2017.0072 du 21 novembre 2019 consid. 7). Cette audition n'est toutefois pas automatique; il faut que le contribuable en fasse la demande (arrêt FI.2017.0072 du 21 novembre 2019 consid. 7). b) Le recourant reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas donné suite à ses demandes d'entretien. Il ressort effectivement du dossier que le recourant n'a pas été auditionné durant la procédure de réclamation malgré ses demandes, contrairement à ce que prévoit l'art. 188 al. 1 LI. La Division de la taxation de l'ACI lui avait certes proposé un entretien, en lui laissant deux dates à choix: le 2 avril ou le 4 avril 2019. L'intéressé avait toutefois décliné cette proposition, en expliquant que les dates proposées ne lui convenaient pas, car il suivait une mesure de réinsertion, dont il ne pouvait pas s'absenter. Il avait néanmoins maintenu sa requête tendant à la fixation d'un entretien, en exigeant la présence de tous les collaborateurs qui avaient traité son dossier depuis le début de l'enquête ouverte à son encontre et l'autorisation d'enregistrer leurs propos "à titre de preuves". Considérant ces exigences comme inacceptables, la Division de la taxation de l'ACI avait renoncé à l'entretien prévu et avait invité le recourant à se déterminer par écrit sur les reprises contestées. Pour elle, il n'y a dès lors pas de violation du droit d'être entendu de l'intéressé. L'audition prévue par l'art. 188 al. 1 LI a pour but de permettre au contribuable de faire valoir ses arguments dans un cadre moins formel et d'obtenir des explications sur la position de l'autorité fiscale. Ce n'est toutefois manifestement pas ce que

le recourant cherchait par le biais de ses demandes. Dans plusieurs courriers adressés à l'autorité intimée, respectivement à ses différentes divisions, il a en effet expressément indiqué qu'il requerrait un entretien non pas pour discuter de son dossier, mais pour évoquer les modalités de réparation d'un prétendu préjudice qu'il estime avoir subi. Il n'a pas caché par ailleurs son intention d'utiliser l'entretien requis à titre de moyen de preuve dans le cadre des procédures civiles et pénales qu'il envisageait d'introduire à l'encontre de collaborateurs de l'ACI. C'est du reste dans cette optique qu'il a exigé la présence de tous les collaborateurs qui avaient traité son dossier depuis le début de l'enquête ouverte à son encontre et l'autorisation d'enregistrer leurs propos. Au regard de ces éléments, les demandes d'entretien formulées par le recourant doivent être considérées comme abusives. Par application par analogie de la jurisprudence relative à l'art. 6 CEDH et au droit à des débats publics garanti par cette disposition (cf. ATF 136 I 279 consid. 1; 134 I 331 consid. 2.3; 122 V 47 consid. 3b; plus récemment TF 2C_32/2016 et 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 12), l'autorité intimée pouvait donc refuser d'y donner suite, sans violer l'art. 188 al. 1 LI. c) Il convient également d'examiner sous l'angle d'une éventuelle violation du droit d'être entendu les griefs émis par le recourant en lien avec le caractère prétendument "antidaté" d'un courrier du 23 mars 2019 de l'autorité intimée et d'utilisations par celle-ci d'informations figurant sur le site internet de C._____ AG sans avoir obtenu l'autorisation de cette société. S'agissant d'abord du courrier de l'autorité intimée daté du 23 mars 2019, il se réfère à un courrier du recourant du 25 mars 2019 si bien qu'il apparaît à l'évidence que l'erreur de date n'est pas délibérée et qu'on est en présence d'une simple erreur de plume (mars au lieu d'avril). En outre, cette erreur n'a eu aucune conséquence pour l'intéressé. Le recourant ne conteste en effet pas avoir reçu le courrier en question et avoir pris connaissance du délai qui lui a été imparti pour déposer ses déterminations finales sur les reprises contestées. Il y faisait du reste référence dans un courrier électronique du 16 mai 2019 adressé au Bureau cantonal de médiation administrative, en précisant expressément que le cachet postal portait la date du 23 avril 2019. Il le mentionnait en outre dans un courrier du 21 mai 2019 adressé à l'autorité intimée. Le recourant ne saurait donc tirer argument de cette erreur pour faire valoir une violation de son droit d'être entendu. S'agissant des informations figurant sur le site internet de C._____ AG, il convient de rappeler que l'autorité intimée peut recourir aux moyens de preuves énumérés par l'art. 29 al. 1 LPA-VD ainsi qu'à d'autres moyens s'ils sont propres à fournir la preuve et qu'ils ne portent pas atteinte à la liberté personnelle (art. 29 al. 2 LPA-VD). Rien n'interdisait donc à l'autorité intimée d'utiliser les informations librement accessibles sur le site internet de la société en question à titre de moyen preuve pour établir une soustraction fiscale dans le cadre de l'enquête ouverte à l'encontre de l'intéressé. Contrairement à ce qu'allègue le recourant, l'autorité intimée n'a pas violé la législation en matière de droit d'auteur ni une autre norme si bien qu'il n'y a pas lieu d'examiner quelles seraient les conséquences d'une preuve obtenue illégalement. Ce grief doit donc être rejeté.

E. 3

En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere"), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du

E. 4

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent

en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. en autres arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 5

Sur le plan formel, le recourant se plaint d'une violation du droit d'être entendu. a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; 139 II 489 consid. 3.3; 137 IV 33 consid. 9.2 et les références). Il ne comprend en revanche pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6. 1 ; 134 I 140 consid. 5.3; 130 II 425 consid. 2. 1). L'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit toutefois qu'un " standard minimum ". La législation spéciale ou cantonale peut offrir une protection plus étendue (ATF 134 I 140 consid. 5.3; ég. Pierre Moor et Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, p. 313). En droit fédéral, la procédure de réclamation en matière de taxation, de rappel d'impôt (par le renvoi de l'art. 153 al. 3 LIFD) et de soustraction fiscale (par le renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD) est régie par les art. 132 à 135 LIFD. Il est prévu en particulier à l'art. 135 al. 1, 2^{ème} phrase, LIFD que l'autorité de taxation ne peut modifier la taxation au désavantage du contribuable qu'après l'avoir "entendu". Selon la jurisprudence, cette disposition ne donne toutefois pas un droit à être entendu "oralement" (TF 2C_104/2013 du 27 septembre 2013 consid.

E. 5.2

et les références citées). d) En l'espèce, l'autorité intimée a retenu à l'appui de la décision attaquée que le recourant avait travaillé du 1^{er} octobre 2014 au 31 octobre 2016 pour le compte de C._____ AG et qu'il n'avait pas déclaré les revenus réalisés dans ce cadre. Pour parvenir à cette conclusion, elle s'est fondée sur plusieurs éléments: tout d'abord sur les certificats de salaire 2014, 2015 et 2016 remis par C._____ AG (dont le premier est parvenu à la connaissance de l'autorité de taxation après l'entrée en force de la décision de taxation du 30 avril 2015); ensuite sur l'extrait AVS de l'intéressé communiqué par la Caisse

vaudoise de compensation; enfin sur les organigrammes 2015 et 2016 de l'établissement bancaire. Le recourant, pour sa part, conteste fermement avoir exercé une activité pour le compte de C. _____ AG. Il soutient en particulier que les certificats de salaire sur lesquels les reprises litigieuses se fondent seraient des faux, fabriqués de toutes pièces par des collaborateurs de l'ACI. Comme l'autorité intimée l'a relevé dans la décision attaquée et dans ses écritures, les preuves qu'elle a recueillies durant la procédure de rappel d'impôt et de soustraction apportent suffisamment d'indices de l'existence de salaires non déclarés. Les montants et les périodes d'activités résultant des certificats de salaire et de l'extrait AVS concordent en effet. Par ailleurs, les organigrammes de C. _____ AG confirment qu'un dénommé A. _____ a été actif au sein de son département "Service clientèle" pour la Romandie, précisément pour la période du 1^{er} octobre 2014 à fin 2016. La probabilité qu'il s'agisse d'un homonyme est nulle. En outre, le fait que l'intéressé a cessé de percevoir des indemnités chômage fin septembre 2014 constitue un indice supplémentaire de son engagement à C. _____ AG à compter du 1^{er} octobre 2014. On ne verrait sinon pas pour quel motif il se serait désinscrit du chômage après trois mois seulement, sans épuiser son droit aux indemnités, alors qu'il n'avait – selon ce qu'il prétend – aucune source de revenu. Conformément aux règles sur le fardeau de la preuve rappelées ci-dessus, il appartient dès lors au recourant d'établir l'exactitude de ses allégations et d'en supporter les conséquences en cas d'échec. Or, l'intéressé n'a apporté aucun élément de preuve dans le cadre de la présente procédure, se limitant à affirmer n'avoir pas réalisé les revenus qui ont fait l'objet de la procédure en rappel d'impôt et soustraction ouverte à son encontre. Il n'a en particulier pas produit d'attestation de la part de C. _____ AG, confirmant qu'il n'aurait jamais travaillé pour le compte de l'établissement. Il n'a pas non plus fourni des extraits de ses comptes bancaires, qui auraient pu attester de l'absence des versements litigieux. Quant à ses allégations selon lesquelles les certificats de salaire figurant au dossier seraient des faux, fabriqués de toutes pièces par des collaborateurs de l'ACI, elles ne reposent sur aucun fondement. Au regard de ces éléments, les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré du recourant sont justifiées et doivent être confirmées. 7. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, en tant qu'elle concerne le volet "taxation et rappel d'impôt". Le recourant, qui succombe, devrait supporter les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il y est toutefois renoncé, compte tenu de sa situation financière (art. 50 LPA-VD). Par ailleurs, l'allocation de dépens n'entre pas en considération (art. 55 al. 1 LPA-VD; art.

E. 6

Sur le fond, le recourant conteste les reprises opérées par l'ACI. a) Selon 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 des communes (LHID; RS 642.14), et 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 (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; TF 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3 et les références citées). Selon la

jurisprudence, 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 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^{ème} éd., Bâle 2017, n°6 ad art. 153 LIFD). b) En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD, 7 al. 1 LHID et 19 al. 1 LI). Sont notamment 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 (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). c) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art.

E. 8

CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et 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; 92 I 253 consid. 2; TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid.

E. 10

et 11 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Le recourant ayant opté pour la procédure séparée, le dossier sera transmis à une nouvelle section de la Chambre fiscale de la Cour de droit administratif et public, pour examen du volet "amendes".

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