

VD_OMNI FI.2019.0127 vom 4. November 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0127

FR: VD_OMNI FI.2019.0127 du 4 novembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0127 del 4 novembre 2020

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation, sur le principe, des reprises opérées par l'ACI dans le revenu imposable du recourant, qui sont en lien avec des reprises opérées dans le bénéfice imposable de la société dont il est le principal détenteur. Le recourant n'est pas parvenu à établir qu'il n'avait tiré aucun revenu des versements effectués sur un compte non déclaré. La quotité des reprises doit en revanche être réduite et se calquer sur celle retenue dans le chef de la société. L'ACI n'a en particulier pas établi qu'une reprise de la totalité du chiffre d'affaires versé sur le compte bancaire non déclaré a profité au recourant, les charges assumées par la société, en relation avec le chiffre d'affaires non déclaré, pouvant être considérées comme établies. Confirmation également des amendes prononcées à l'encontre du recourant, sous réserve de l'adaptation de leur quotité. Recours partiellement admis. Recours au TF rejeté (2C_1006/2020 du 20 octobre 2021).

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 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 (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige porte, d'une part, sur certaines des reprises opérées par l'ACI dans le revenu du recourant pour les périodes fiscales 2006 à 2009, et, d'autre part, sur le montant des amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. 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. 145/146 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, la cour statue en deux étapes: elle rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, elle peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2011.0066 du 14 août 2012; FI.2003.0022 du 14 juin 2007; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006). Averti de cette possibilité, le recourant a opté pour une procédure unifiée. Le présent litige portera dès lors tant sur la problématique de la taxation du recourant relative aux périodes fiscales 2006 à 2013, que sur les amendes prononcées à son encontre.

E. 3

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. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, la notion de prestation appréciable en argent en matière d'ICC, et partant l'application de la théorie du triangle, est traitée de manière identique à celle qui prévaut en matière d'IFD. Le Tribunal 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. arrêt FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2).

E. 4

Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant semble contester que l'autorité intimée puisse modifier la décision attaquée à son détriment. a) Aux termes de l'art. 134 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'administration fédérale des contributions (AFC) jouissent des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (cf. aussi art. 48 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Selon l'art. 135 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation prend, après enquête, une décision sur la réclamation; elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier (cf. aussi art. 48 al. 4 LHID). Aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte (art. 134 al. 2 LIFD). La LI, pour sa part, renvoie aux dispositions de la LPA-VD (cf. art. 188 al. 6 LI), dont l'art. 63

dispose qu'en procédure non contentieuse, ainsi qu'en procédure de réclamation (cf. le renvoi de l'art. 70 LPA-VD), dans les limites de la loi, l'autorité administrative dispose d'un libre pouvoir d'examen (al. 1); elle n'est pas liée par les conclusions des parties (al. 2). L'autorité peut modifier la décision à l'avantage ou au détriment du recourant (art. 89 al. 2 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 72 LPA-VD). Dans ce dernier cas, elle l'en informe et lui impartit un délai pour se déterminer ou pour retirer son recours (art. 89 al. 3 LPA-VD). Selon l'art. 187 al. 2 LI, aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte (cf. arrêt FI.2018.0139 du 17 juin 2019 consid. 5a). b) L'autorité intimée s'est conformée à la procédure susdécrite avant de réformer la décision attaquée au détriment du recourant. Elle a en effet auditionné le recourant et l'a formellement informé de son intention de procéder à une reformatio in pejus. Dans ce contexte, la possibilité a été offerte au recourant de retirer sa réclamation, ce qu'il a renoncé à faire. L'autorité intimée était par conséquent en droit, tant sous l'angle du droit fédéral que du droit cantonal, de modifier sa décision au détriment du recourant.

E. 4.3

p. 158 précité; arrêts 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4; 2C_927/2013 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463). Cependant, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3 p. 235; arrêts 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1). Une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal de la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire. Il n'existe pas de véritable automatisme de taxation. Le versement de la prestation appréciable en argent par la société ne constitue qu'un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts. C'est la raison pour laquelle, en dérogation aux règles habituelles relatives au fardeau de la preuve, il appartient au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'administration fiscale. Si l'actionnaire ne critique pas de manière détaillée la reprise alléguée par l'autorité fiscale, ou s'il se borne à exposer des généralités, l'autorité fiscale est en droit d'admettre que la reprise dont l'imposition est entrée en force dans le chapitre de la société est également justifiée dans le chapitre de l'actionnaire (arrêts TF 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2 et les références citées).

E. 5

Le recourant ne contestant pas que les conditions permettant à l'autorité intimée de procéder à un rappel d'impôt soient réunies, il convient d'examiner si les reprises opérées par l'autorité intimée sur son revenu imposable sont justifiées. Le litige porte en l'occurrence exclusivement sur les avantages dont le recourant aurait bénéficié en lien avec les distributions dissimulées de bénéfices reprises dans le bénéfice de la société F. _____ au cours des périodes fiscales 2006 à 2009. Selon les art. 20 al. 1 let. c LIFD et 23 al. 1 let. c LI, est 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. Est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. 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.). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (ATF 138 II 57 consid. 2 p. 59; arrêt TF 2P.280/2001/2A.475/2001 du 30 avril 2002 consid. 2.1, in: RF 57/2002 p. 558; en ce qui concernait l'AIFD: ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241). La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue suite à l'absence de comptabilisation d'un revenu ou suite à la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2 p. 24 ss). Les prestations appréciables en argent peuvent également intervenir à charge de comptes d'actifs ou de passifs (arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: 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.

E. 6

La première reprise litigieuse concerne la prestation en argent dont aurait bénéficié le recourant du fait de l'absence de comptabilisation d'une partie du chiffre d'affaires réalisé par la société F._____ durant les périodes fiscales 2007 à 2009. a) Dans le cadre de l'instruction menée en relation avec les reprises dans le bénéfice imposable de la société F._____, l'autorité intimée a constaté qu'un chiffre d'affaires total de 1'072'423 fr. avait été encaissé en 2007 et 2008 sur un compte bancaire non déclaré ouvert en 2007 auprès de la Banque ***** (*****). Ce compte, ouvert le 29 août 2006 lors de la constitution de la société F._____, qui en est titulaire, a été régulièrement alimenté par des versements provenant d'entreprises de construction du 19 novembre 2007 au 10 décembre 2008, date de la clôture du compte. Les sorties d'argent s'effectuaient toutes en espèce et portaient pour l'essentiel sur des nombres arrondis au millième. Par ailleurs, l'ACI a relevé que la société F._____ avait encaissé trois chèques de respectivement 4'675,20 fr. (facture du 1^{er} mai 2007), 8'608 fr. (facture du 8 avril 2008) et 17'512,95 fr. (facture du 19 mai 2009) sans les comptabiliser. Pour chacun de ces montants, F._____ a produit une facture correspondante émanant de la société E._____ relatives à la location de personnel. Le chiffre d'affaires total non déclaré s'élevait par conséquent à 1'103'219 fr. Dans sa décision de rappel d'impôt du 11 décembre 2017, l'ACI n'a pas repris l'intégralité de ce montant dans le bénéfice imposable de F._____; elle s'est en effet limitée à reprendre, dans le cadre d'une proposition de règlement par procédure simplifiée, un bénéfice total de 141'684 fr., correspondant à une marge nette de 11%. L'autorité intimée a ainsi implicitement reconnu que le chiffre d'affaires non déclaré devait être imputé des charges facturées par la société E._____ à F._____. Alors qu'elle avait dans un premier temps considéré que seul le bénéfice repris auprès de la société F._____ devait être considéré comme une prestation appréciable en argent dans le chef du détenteur de part, l'ACI a considéré dans sa décision sur réclamation faisant l'objet du recours que l'intégralité du chiffre d'affaires non déclaré devait être reprise au titre de prestation appréciable en argent. Elle a retenu notamment que le recourant n'avait pas démontré que la société dont il est le détenteur majoritaire s'était acquittée des charges dont il réclamait l'imputation du chiffre d'affaires. b) Le recourant conteste avoir bénéficié d'une

quelconque prestation en argent de la société F. _____, s'agissant d'une opération qui a en définitive profité à la société E. _____, laquelle ne pourrait être qualifiée de proche. Les versements effectués sur le compte ***** correspondraient en effet au chiffre d'affaires réalisé par F. _____ suite à la reprise de chantiers initialement attribués à la société E. _____. Ce faisant, le recourant ne conteste pas que les montants qui ont été crédités sur un compte bancaire non déclaré ou perçus par encaissements de chèques correspondent à un chiffre d'affaires réalisé par la société F. _____ dont il détient la quasi-intégralité des parts sociales. A suivre le recourant, ce chiffre d'affaires devrait toutefois être imputé des charges de personnel assumées par F. _____ en faveur de E. _____ pour la location de son personnel. Le recourant s'appuie, pour établir l'ampleur des charges, sur les pièces suivantes: les factures émises par E. _____; l'attestation de l'associé gérant de E. _____, déclarant ce qui suit : « La société E. _____ a mis son propre personnel à disposition de la société F. _____ durant les années 2007 et 2008 afin que cette dernière puisse réaliser des travaux dont la nature et la qualification correspondaient aux compétences du personnel ainsi mis à disposition. Durant cette même période, je confirme avoir reçu les montants facturés par la société E. _____ à F. _____ en espèces et en avoir quittancé la réception par une mention sur les factures » ; ainsi que sur les attestations de plusieurs employés de la société E. _____: - G. _____, qui a travaillé pour E. _____ jusqu'au 31.12.2008, indique avoir travaillé en 2007 et 2008 sur les chantiers de F. _____, soit ceux de Gland, Maillefer et Yverdon ; - H. _____, qui a travaillé pour E. _____ jusqu'au 31.12.2008, indique avoir travaillé en 2007 et 2008 sur les chantiers de F. _____, soit ceux de Charmilles, Cossonay, Domdidier, Lausanne, Neuchâtel, Nivarox et Yverdon; - I. _____, qui a travaillé pour E. _____ jusqu'au 31.12.2008, indique avoir travaillé en 2007 et 2008 sur les chantiers de F. _____, soit ceux de Gimel, Gland, Lausanne, Neuchâtel, Rolle, Sauges, Yverdon. Pour sa part, l'autorité intimée considère que les charges relatives à ces montants encaissés ont déjà été déduites dans le cadre de la comptabilité de la société F. _____ et qu'il n'y a par conséquent pas lieu d'y imputer les charges ressortant de factures établies par E. _____, dont la valeur probante est de surcroît douteuse. c) Le fait que les versements précités aient été effectués sur un compte bancaire non déclaré, puis que les montants ainsi obtenus aient fait l'objet de retraits en espèce, empêche l'autorité intimée de retracer le mouvement des fonds. On ne peut ainsi nier la nécessité, pour la société qui grève son résultat commercial, de prouver avec une vraisemblance suffisante les charges assumées. Or, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, les factures supposées documenter les charges de F. _____ comportent de nombreuses incohérences. Parmi celles-ci, on peut notamment mentionner le fait que les factures, qui ont été établies en tenant compte du nombre d'heures effectuées par les ouvriers dont les services ont été loués, sont pour la plupart arrondies au millier de francs. Le décompte horaire semble ainsi avoir été ajusté pour correspondre aux montants des retraits en espèce sur le compte bancaire _____. Le recourant n'est pas parvenu à établir, en produisant par exemple un décompte journalier des heures accomplies par chaque ouvrier sur ses chantiers, la pertinence du montant retenu dans les factures établies par E. _____. Les attestations produites par trois des employés de E. _____ qui ont œuvré sur les chantiers de F. _____ en 2007 et 2008, dans la mesure où elles ne permettent pas de déterminer l'ampleur de l'activité déployée, ne lui sont d'aucune utilité. Il paraît également douteux que la société E. _____, alors formellement liquidée, ait pu établir une facture le 3 décembre 2012 pour justifier un retrait en espèces du 10 décembre 2008. On peut d'emblée écarter une éventuelle faute de frappe, dans la mesure

où le taux de TVA mentionné dans la facture correspond à celui en vigueur dès le 1^{er} janvier 2011. A ces constats, s'ajoute celui des incohérences relatives aux périodes de facturation. Les diverses factures, alors qu'elles sont supposées être établies sur la base d'un décompte des heures accomplies par les ouvriers, sont manifestement établies d'avance. Sur le vu de ces observations, on ne peut que douter de la valeur probante de ces pièces, qui paraissent avoir été établies pour les besoins de la cause. Cela ne signifie pas pour autant que l'intégralité du chiffre d'affaires non déclaré auprès de la société F. _____ doit être reprise à titre de prestation appréciable en argent auprès du détenteur de parts. Dans le cadre de la procédure concernant la société, l'autorité intimée avait en effet procédé à une estimation de la distribution dissimulée de bénéfice en considérant une marge nette de 11%. Seules les charges permettant d'atteindre ce résultat étaient ainsi prises en considération. Il est admis, exceptionnellement et lorsque des circonstances spécifiques le justifient, que l'administration fiscale et un contribuable se mettent d'accord sur des éléments de fait lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables (par exemple, lorsque la valeur vénale d'un immeuble n'est connue ni du contribuable ni de l'autorité fiscale et que le calcul ou l'estimation de celle-ci ne peut avoir lieu que moyennant des frais disproportionnés). De tels accords relèvent de la procédure et sont conclus dans la phase de la taxation, de sorte que l'on admet qu'ils ne nécessitent pas de base légale (arrêt TF 2C_123 et 124/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.1 et les références citées). Une telle convention ne doit toutefois pas être contraire au droit matériel. Lorsque les conditions pour conclure un accord ne sont pas réalisées, il s'agit d'un arrangement fiscal. Ce dernier vise à établir pour un état de fait concret une réglementation quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement qui s'éloigne des dispositions légales. De tels arrangements ne sont admissibles que si la loi le permet. Faute de base légale, les conventions portant sur le revenu imposable ou sur le montant de l'impôt sont, du point de vue du droit de l'impôt fédéral direct, nulles et non avenues (arrêt TF 2C_123 et 124/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.1 et les références citées). La procédure simplifiée utilisée par l'autorité intimée pour fixer les reprises dans le chef de la société F. _____ avait précisément pour but d'éviter une procédure probatoire qui aurait nécessité des efforts considérables. Elle a donc valeur d'accord portant sur l'établissement d'éléments de faits. L'autorité intimée a par conséquent admis que la société avait prouvé l'existence des charges dont elle demandait l'imputation sur le chiffre d'affaires non déclaré. On ne voit pas en l'occurrence pour quel motif il conviendrait de s'écarter, pour déterminer les reprises dans le revenu du recourant, de l'appréciation faite par l'autorité intimée pour fixer les reprises dans le bénéfice de la société. Il n'est certes pas exclu que l'autorité de taxation découvre de nouvelles preuves après avoir définitivement statué sur les reprises à titre de distribution dissimulée de bénéfice dans le chef de la société. Tel n'est pas le cas en l'occurrence. Lorsqu'elle a statué dans le cadre du dossier de la société F. _____, l'autorité intimée avait en effet déjà en main l'ensemble des pièces sur lesquelles elle s'appuie désormais pour exclure toute prise en compte de charges déductibles du chiffre d'affaires réalisé par cette société et considérer que le recourant s'est approprié l'intégralité de ce chiffre d'affaires. On ne peut en effet pas retenir que le recourant a échoué dans la démonstration que le chiffre d'affaires non comptabilisé par F. _____ devrait être imputé des charges assumées par cette dernière. D'une part, il est établi que les charges de personnel assumées par la société F. _____ durant les périodes fiscales litigieuses ne permettaient manifestement pas de réaliser le chiffre d'affaires, y compris celui qui n'a pas été déclaré. Dans une analyse des marges de F. _____, l'autorité intimée a en effet constaté que la main d'œuvre représentait 24%

(exercice commercial 2006/2007), respectivement 19,7% (exercice commercial 2008) du chiffre d'affaires de la société. Pour les exercices commerciaux subséquents (2009 à 2013), ces valeurs se sont situées entre 45,9% et 53,9%. Dans ces circonstances, il paraît légitime que la société F. _____ ait eu recours, dans une plus large mesure, à des prestations de tiers au cours des années 2006 à 2008. Or, à teneur de la comptabilité de la société F. _____, les charges comptabilisées en relation avec les prestations fournies par des tiers ne tenaient manifestement pas compte du besoin en personnel induit par l'exécution des chantiers ayant généré le chiffre d'affaires non déclaré. D'autre part, il convient de relever que la période durant laquelle le compte ***** non déclaré a été alimenté ne concerne qu'une année environ (du 19 novembre 2007 au 9 décembre 2008). Il est ainsi relativement aisé de comparer le résultat net qui aurait pu être obtenu par la société sur la base d'une estimation des charges usuellement admises. Dans ces circonstances, on ne saurait suivre l'autorité intimée, lorsqu'elle soutient que l'ensemble du chiffre d'affaires non déclaré doit être repris dans le revenu imposable du recourant. Pour la part qui excède les reprises calculées s'agissant de F. _____, l'autorité intimée aurait dû établir que le recourant s'est enrichi, ce qui n'a pu être démontré. Dans le doute et conformément aux règles habituelles relatives au fardeau de la preuve, il convient d'admettre que le recourant ne s'est enrichi que dans la mesure de la reprise opérée dans le bénéfice de la société F. _____. La méthode utilisée par l'autorité intimée pour évaluer la reprise au sein de la société, qui paraît appropriée aux circonstances du cas, peut ainsi être transposée à la fixation de la prestation appréciable en argent à reprendre dans le chef du recourant. On ne peut en revanche suivre le recourant lorsqu'il conclut à l'abandon de toute prise en compte d'une prestation appréciable au titre du chiffre d'affaires non déclaré auprès de F. _____. Son rôle dans la société E. _____, en particulier le fait qu'il ne contrôle pas cette société, respectivement ses relations avec ses oncles, ne sont pas déterminantes. La reprise litigieuse concerne en effet des prestations fournies par la société F. _____ à son associé gérant. Il n'est pas contesté que, lors des différents retraits opérés sur le compte bancaire *****, le recourant était la seule personne en mesure d'engager la société précitée et disposait, de par cette qualité, du pouvoir d'effectuer les retraits en espèce litigieux. Le recourant étant en même temps organe de la société, c'est à lui qu'il incombe, en dérogation aux règles habituelles du fardeau de la preuve, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'administration fiscale. Ni les attestations, formulées de manière générale par le frère et par les employés du recourant, ni l'attestation de son associé au sein de E. _____, également générale, ne sont de nature à établir que le recourant n'aurait tiré aucun profit des retraits en espèce sur le compte bancaire *****. Vu la valeur probante douteuse des factures émanant de la société E. _____, il convient de retenir que le recourant n'est pas parvenu à rendre au moins vraisemblable qu'il n'a pas bénéficié des distributions dissimulées de bénéfice de la société dont il est l'associé gérant. En définitive, il convient de reprendre, dans le chef du recourant, un revenu de la fortune mobilière de 141'684 fr., ainsi que l'avait retenu l'autorité de taxation dans sa décision de rappel d'impôt du 11 décembre 2017. Contrairement à cette décision, qui répartissait ce montant sur les périodes fiscales 2006 à 2008, il convient de retenir que le revenu tiré de la prestation appréciable en argent a été réalisé par le recourant au cours des périodes fiscales 2007 à 2009, dans les proportions suivantes: Chiffre d'affaires non déclaré (en fr.) En pourcentage Reprise à opérer sur le revenu imposable (en fr.) 2007 179'615 16,3% 141'684 x 16,3% = 23'094,50 2008 906'091 82,1% 141'684 x 82,1% = 116'322,55 2009 17'513 1,6% 141'684 x 1,6% = 2'266,95 Total 1'103'219 100% 141'684

E. 7

Le recourant conteste également diverses reprises concernant sur les périodes fiscales 2006 à 2009 en tant que charges non justifiées par l'usage commercial. Une reprise relative à l'année 2010 a été annulée par l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation et n'est dès lors plus litigieuse. En outre, le recourant ne conteste pas la reprise effectuée au titre de prestation appréciable en argent liée à la comptabilisation d'un véhicule privé en 2007, si bien que cet élément doit être confirmé. L'autorité intimée a repris dans le revenu imposable du recourant diverses charges comptabilisées par la société F. _____, qui ont été qualifiées, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt concernant la société, de distributions dissimulées de bénéfice. Il s'agit de charges dont E. _____ était débitrice et que F. _____ a repris à son compte. La reprise litigieuse concerne les factures suivantes, pour un montant total de 106'876,94 fr.: 2008 : 16.04.2008 : ***** – fact. Au nom de E. _____ 31'200 31.12.2008 : ***** – fact. Au nom de E. _____ 935.08 31.12.2008 : ***** – fact. Au nom de E. _____ 904.97 10.06.2008 : Pmts salaires ouvriers E. _____ 18'302.15 15.12.2008 : OP-fact. Au nom de E. _____ 6'059.20 30.06.2008 : Salaires divers ouvriers non déclarés 3'340 01.10.2008 : Salaires divers ouvriers non déclarés 1'340 2009 : 1.10.2009 : Versement à E. _____ 37'174.72 03.12.2009 : Versement à E. _____ 7'620.82 D'après le recourant, la reprise de ces montants à titre de prestation appréciable en argent dans son revenu imposable reviendrait à le taxer doublement, dès lors qu'il s'agit de charges liées au chiffre d'affaires comptabilisé en lien avec la reprise des chantiers de E. _____. Cette argumentation ne peut être suivie, dès lors que l'on admet de prendre en considération les charges assumées par F. _____ (sous réserve d'une marge de 11%) en déduction de la prestation appréciable en argent reprise à titre de revenu imposable auprès du recourant (cf. consid. 6 ci-dessus). Pour le surplus, le recourant ne peut se prévaloir d'aucune pièce justificative, permettant d'établir qu'elle serait débitrice de factures établies à l'attention d'une société tierce. La preuve de leur justification commerciale n'a en conséquence pas été apportée. Il convient dès lors de confirmer la seconde reprise litigieuse.

E. 8

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le dernier objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre du recourant. a) En droit fédéral comme en droit cantonal, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave elle peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 LIFD; art. 56 al. 1 LHID; art. 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD; art. 56 al. 2 LHID; art. 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD; art. 56 al. 2 LHID; art. 243 al. 2 LI). La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse (CP; RS 311.0) qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP). Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2; 143 IV 130 consid. 3.2; TF 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.2 et 3.3). En droit pénal fiscal, les éléments

principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2; TF 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1; TF 2C_851/2011 précité consid. 3.3 et les références). Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. TF 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2; 2C_180/2013 précité consid. 9.1; 2C_851/2011 précité consid. 3.3 et les références). 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. 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 (arrêt FI.2017.0052 du 10 octobre 2017 consid. 4b et les références citées; é.g. Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in CR LIFD, ad art. 175 LIFD N 46 ss). b) Le recourant conteste avoir appauvri la société F. _____ au profit de la société E. _____. Ce n'est toutefois pas sur cette base que l'autorité intimée a retenu, dans le chef du recourant, une prestation appréciable en argent. Elle a au contraire considéré que le recourant n'avait pas pu établir quels étaient les destinataires des retraits en cash opérés sur le compte non déclaré auprès de la Banque *****. Or, il n'est pas contesté que le recourant était très vraisemblablement la seule personne autorisée à prélever les montants en question sur ce compte. Le recourant n'ayant pu rendre suffisamment vraisemblable qu'il n'a pas bénéficié de ces retraits, l'autorité intimée a retenu à juste titre que le recourant avait bénéficié d'une prestation appréciable en argent. Celles-ci n'ayant pas été déclarées, l'autorité intimée pouvait retenir que l'élément objectif d'une soustraction d'impôt était réalisé. Sur le plan subjectif, le recourant conteste également avoir intentionnellement soustrait les éléments de revenu repris. Le recourant était toutefois, lors des périodes fiscales litigieuses, le gérant de la société F. _____ et détenait la quasi-totalité des parts de cette société. Il occupait dès lors à l'évidence une position dirigeante au sein de cette société et ne pouvait ignorer la nature des attributions faites en sa faveur par la société, par l'intermédiaire du compte non déclaré. Le recourant ne saurait ainsi se prévaloir de son absence de conscience du caractère fautif de ses actes. Pour le surplus, le recourant ne conteste pas la qualification de sa faute. Compte tenu de l'absence d'antécédents en matière fiscale et du fait que l'activité illicite du recourant s'est déroulée sur plusieurs années, il convient d'admettre, avec l'autorité intimée, que sa faute peut être qualifiée de légère à moyenne. La quotité des amendes doit ainsi être confirmée, sous réserve de leur adaptation résultant de la modification des reprises conformément au considérant 6 ci-dessus.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours, à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Un émolument réduit est mis à la charge du recourant, qui n'obtient que partiellement gain de cause (art. 49 LPA-VD). Le recourant, qui est intervenu en procédure avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens, également réduits pour tenir compte du fait qu'il n'obtient que partiellement gain de cause

(art. 55 LPA-VD).

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