

VD_OMNI FI.2020.0083 vom 21. Mai 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-05-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0083

FR: VD_OMNI FI.2020.0083 du 21 mai 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0083 del 21 maggio 2021

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts | Estimation de la fortune. Les créances douteuses sont estimées en tenant compte de la probabilité de leur recouvrement. Recourante qui a commencé à prêter de l'argent à un tiers dès 2006 et qui a augmenté ses prêts au fil des années, pour arriver à un montant de 1'200'000 fr. en 2011. Confirmation de l'avis de l'autorité intimée qui estime qu'au 31 décembre 2011 la créance de la recourante apparaissait encore comme étant entièrement recouvrable et aurait dû être déclarée en tant que fortune. La poursuite en vue du recouvrement de la créance entamée en février 2018 n'est pas déterminante. Eléments objectif et subjectif (au moins par dol éventuel) de la soustraction réalisés. Faute qualifiée à juste titre de légère. Rejet du recours. Recours au TF déclaré irrecevable (2C_572/2021 du 27 juillet 2021). Demande de révision de l'arrêt du TF rejetée (2F_25/2021 du 24 août 2021).

Erwägungen

E. 1

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. Interjeté en temps utile, le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], 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

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 CEDH 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 (ATF 140 I 68 consid. 9, 138 IV 47 consid. 2.6.1, 132 I 140 consid. 2.1 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 (arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 3, FI.2010.0015 du 7 avril 2014 consid. 3 et les références citées). Avertie de cette possibilité, la recourante ne s'est pas opposée à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour laquelle la Cour rendra un seul arrêt sur les taxations, d'une part, et les

prononcés d'amende, d'autre part.

E. 3

La recourante soulève la question de la prescription. Il convient de distinguer la procédure de rappel d'impôt de la procédure d'amende. a) aa) S'agissant tout d'abord de la procédure de rappel d'impôt, l'art. 53 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3; cf. aussi l'art. 152 al. 2 et 3 LIFD, dont la formulation est identique, et ATF 140 I 68 consid. 6.1 p. 73). L'art. 208 al. 1 et 3 LI pose les mêmes principes. bb) En l'occurrence, il ressort des faits de la décision entreprise qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié à la recourante en janvier 2016 pour l'ICC 2006 à 2009 et 2011. Le délai de péremption de dix ans des art. 208 al. 1 LI et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. S'agissant du délai de péremption relatif au droit de procéder au rappel d'impôt pour les années fiscales 2006 et 2007 (art. 208 al. 3 LI et 53 al. 3 LHID), celui-ci surviendra à la fin des période fiscale 2021 et 2022, si bien que l'autorité intimée était légitimée à procéder à un rappel d'impôt. cc) Outre la question du délai, il convient d'examiner le bien-fondé du rappel d'impôt. Cette procédure est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. L'art. 207 LI prévoit que, 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 passée 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 (al.1). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (al. 2). Le motif du rappel d'impôt 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 s. et les références, relatif aux art. 151 al. 1 LIFD et 53 al. 1 LHID, dont la teneur est identique à celle de l'art. 207 LI). En l'occurrence, au vu des déclarations d'impôt remplies par la recourante, l'autorité fiscale pouvait considérer que celles-ci étaient exactes et complètes. Il n'en ressort pas d'éléments sur la base desquels l'autorité intimée aurait raisonnablement dû rechercher des informations complémentaires relatives à d'éventuels comptes ou créances qu'aurait pu détenir la recourante. La communication de la DAPE à l'autorité intimée en date du 8 juillet 2015 a été l'élément déclencheur qui a permis de découvrir des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment des taxations. Les conditions pour procéder à un rappel d'impôt étaient dès lors réunies. b) aa) Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (cf. arrêt TF 2C_526/2019 et 2C_531/2019 du 12 novembre 2019 consid. 4.5; anciens art. 254 LI et 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184 p. 1242 s.] avec l'art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l' ATF 134 IV 328). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite de la soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a

pas été taxé ou l'a été de manière incomplète (art. 58 al. 2 let. a LHID). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription (art. 58 al. 2 let. 3 LHID). Le canton de Vaud a adapté sa législation dans le même sens au 1^{er} janvier 2017 (cf. art. 254 LI). En vertu des art. 78f LHID et 277h LI, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (cf. arrêts TF 2C_526/2019 et 2C_531/2019 du 12 novembre 2019 consid. 4.5, 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2, 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). bb) En l'occurrence, en application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée à la recourante au cours des périodes fiscales 2006 et 2007 est prescrite, dès lors que l'autorité intimée n'a pas rendu de décision pour ces périodes-là avant l'échéance du délai de dix ans après la fin des périodes fiscales en cause. En application de l'ancien droit, la poursuite pénale des périodes fiscales 2006 et 2007 ne serait pas prescrite, dès lors que, le 20 janvier 2016, l'autorité intimée a notifié à la contribuable un avis d'ouverture d'une procédure pour rappel et soustraction d'impôt visant les périodes fiscales 2006 à 2014. Le nouveau droit étant applicable en tant que *lex mitior*, il y a lieu de confirmer la prescription de la poursuite pénale pour les périodes fiscales 2006 et 2007. La prescription de la poursuite pénale n'implique pas la péremption du droit de procéder au rappel de l'impôt pour les périodes fiscales 2006 et 2007.

E. 3.6

p. 214). Dans le canton de Vaud, selon l'art. 50 al. 1 LI, l'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette. L'art. 52 LI dispose que les éléments de la fortune sont estimés, sous réserve de quelques cas particuliers, à leur valeur vénale. Selon l'art. 56 LI, les créances douteuses et les droits litigieux sont estimés en tenant compte de la probabilité de leur recouvrement. b) Font exception à la règle générale, selon laquelle les créances sont arrêtées à leur valeur nominale, les cas où la probabilité de perte justifie une valeur plus basse (arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois 604 2016 106 du 21 août 2017 consid. 2b et les références de doctrine et de jurisprudence). Tel peut être le cas si la créance est contestée ou lorsque sa preuve est incertaine (arrêt TF 2C_565/2007 du 15 janvier 2008 consid. 4.2). Les créances dont la preuve est incertaine sont celles pour lesquelles il existe un sérieux doute sur leur recouvrement. Il n'est pas nécessaire pour cela qu'une procédure d'exécution forcée ait été introduite contre le débiteur. La probabilité de perte et la moins-value qui en découle peut aussi être prouvée autrement, par exemple par un extrait du registre des poursuites du débiteur ou un rapport sur sa situation financière (arrêts du Tribunal cantonal fribourgeois 604 2019 87 du 8 mai 2020 consid. 2.2 et 604 2016 106 du 21 août 2017 consid. 2d). Le débiteur est considéré comme insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles. Si une créance litigieuse ou dont la preuve est incertaine se trouve dans la fortune privée du contribuable, la probabilité de perte est prise en compte dans l'évaluation de la créance (*Verlustwahrscheinlichkeit* ; cf. Daniel Dzamko-Locher / Hannes Teuscher, in : *Zweifel/Beusch* [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3^e éd., Bâle 2017, n° 8 ad art. 14 LHID et les références citées). Plus spécifiquement, dans un arrêt déjà ancien, le Tribunal administratif (remplacé par la CDAP le 1^{er} janvier 2009) s'est prononcé sur l'évaluation de créances détenues par un père envers ses deux fils dont la société anonyme était surendettée. Il a d'abord rappelé que pour tenir compte de la probabilité de recouvrement des créances douteuses, il s'agit de

jauger de la solvabilité du débiteur en tenant compte généralement d'un ensemble de circonstances (amortissements, paiement d'intérêts, liquidités disponibles pour le débiteur, situation financière de celui-ci) et qu'en vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, cette probabilité doit être examinée par rapport à la période de taxation en cause. Le Tribunal relevait que la jurisprudence n'était pas très abondante dans ce domaine et assez ancienne. Il indiquait qu'elle semblait partir du principe que seules des circonstances particulières étaient de nature à justifier une évaluation en-dessous de la valeur nominale (Archives 17, 219; cet arrêt admettait une réduction de l'évaluation de la créance de 10%, en raison de l'absence de liquidités chez le débiteur). Le Tribunal retenait aussi qu'avait également été jugé que le fait qu'une créance, pendant une certaine période, ne fasse pas l'objet d'amortissements ou ne donne pas lieu au paiement d'intérêts, n'était pas nécessairement déterminant pour son évaluation, particulièrement lorsque les conditions consenties au débiteur résultent des relations particulières entre celui-ci et le créancier (pour les cas de prêt à des membres de la famille, v. l'arrêt précité et RDAF 1966, 246; dans le même sens, Archives 17, 267). Constatant ensuite que les deux fils n'étaient pas notoirement insolvable au vu de leur situation financière, le Tribunal a rejeté le recours interjeté contre l'imposition dans la fortune du père des montants dus par ceux-ci (arrêt TA FI.1992.0033 du 15 mars 1994, repris par l'arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois 604 2011 53 du 30 novembre 2012 consid. 1c, publié in RDAF 2013 II, p. 264, admettant que soit retranchée de la fortune – pour une période fiscale déterminée – une créance postposée suite au surendettement de la société débitrice).

E. 4

a) Les cantons prélèvent les impôts suivants (art. 2 LHID): un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques (let. a). L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). Les actifs imposables à ce titre comprennent notamment, en principe, tous les droits – qu'ils portent sur des choses, des créances ou des participations – appréciables en argent et ils incluent donc également les créances de prêt (ATF 136 II 256 consid. 3.2 p. 259; arrêts TF 2C_993/2018 du 11 juillet 2019 consid. 7.3 et 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 7.2). La fortune est estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID). Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (ibid., 2^{ème} phrase). La loi sur l'harmonisation fiscale ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2^{ème} phrase, LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (cf. ATF 134 II 207 consid.

E. 5

a) En l'espèce, la décision attaquée dispose, sous chiffre 1, la reprise de sommes liées à des comptes bancaires non déclarés . Cette reprise n'est pas contestée par la recourante et le tribunal de céans n'examinera pas son bien-fondé. b) En second lieu, la décision attaquée confirme une reprise liée à une créance non déclarée. L'existence d'une créance n'est pas contestée par les parties. Dans son acte de recours, la recourante mentionne d'ailleurs le montant de 1'200'000 fr., comme total du prêt accordé à D. _____ entre 2006 et 2016, montant également retenu par l'autorité intimée dans la décision attaquée. N'est par contre pas clairement documentée l'évolution du prêt entre 2006 et 2011, années déterminantes

pour la présente cause. Les pièces au dossier fournissent quelques indications à ce sujet mais ne permettent pas de reconstituer exactement les différentes phases de ce prêt. L'autorité intimée a dès lors pris le parti de reprendre les montants avancés par la recourante dans sa réclamation du 12 septembre 2018, à savoir: - pour 2006: 563'500 fr., - pour 2007: 645'000 fr., - pour 2008: 665'711 fr., - pour 2009: 785'711 fr., - pour 2011: 800'000 fr. Certes, dans sa réclamation, la recourante n'indique pas que ces montants équivalent au montant exact des prêts consentis. Elle se limite à dire que ces prêts n'excèdent pas lesdits montants. Cela étant, dans le cadre du recours, elle n'a pas proposé d'autres chiffres, sur lesquels le Tribunal pourrait se fonder. Elle n'a pas non plus produit de nouvelles pièces qui entreraient en contradiction avec ces chiffres. Par ailleurs, les montants avancés dans la réclamation sont cohérents avec les déclarations et pièces ressortant du dossier. Si l'on reprend en particulier, les déclarations faites par la recourante lors de son audition par la DAPE le 16 mai 2013, on relève qu'elle estime à 645'0000 fr. le montant prêté entre 2004 et 2007 (question 13). Le montant de 645'000 fr. retenu pour 2007 apparaît ainsi raisonnable. Dans la suite de l'audition (question 14), intégrant un autre prêt fait en 2010, elle mentionne que le prêt total devait se monter à 800'000 fr. . Le montant de 800'000 fr. retenu pour 2011 apparaît dès lors aussi raisonnable. Pour les autres années, le dossier est lacunaire. Les extraits de comptes bancaires documentent certes quelques mouvements, qui peuvent partiellement être pris en considération (ce qu'a fait l'autorité intimée) mais ne permettent pas de vue d'ensemble. Quant aux reconnaissances de dettes globales, elles n'ont été établies que postérieurement aux années litigieuses (dès 2013) et ne fournissent pas de renseignements déterminants pour ces années. Il y a ainsi lieu de confirmer les chiffres retenus à titre de créances par l'autorité intimée. Reste à déterminer si ces créances doivent être imposées à leur valeur nominale. Compte tenu de l'étanchéité des périodes fiscales, les taxations n'ont pas à prendre en considération des événements survenus postérieurement aux périodes de taxation concernées, tels qu'une évolution défavorable de la fortune ou la perte de revenus provenant d'une activité lucrative. Ceux-ci seront appréhendés lors des taxations ultérieures (cf. FI.2016.0148 du 5 février 2018 consid. 7d). Ainsi, en vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, la probabilité de recouvrement doit être examinée par rapport à la période de taxation en cause (voir l'arrêt fribourgeois précité, in RDAF 2013 II, p. 264 citant l'arrêt FI.1992.0033 du 15 mars 1994). En l'occurrence, les taxations des périodes fiscales 2006 à 2009 et 2011 n'ont pas à prendre en considération des événements survenus postérieurement. En vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, il conviendrait ainsi d'examiner la taxation 2006 au vu de la situation au 31 décembre 2006, la taxation 2007 au vu de la situation au 31 décembre 2007, la taxation 2008 au vu de la situation au 31 décembre 2008, la taxation 2009 au vu de la situation au 31 décembre 2009 et la taxation 2011 au vu de la situation au 31 décembre 2011. Une analyse détaillée année par année ne s'avère toutefois pas nécessaire, dès lors qu'il ressort du dossier qu'au 31 décembre 2011 encore la recourante ne doutait pas sérieusement de la solvabilité de D._____. En effet, postérieurement à cette date-là, la recourante a continué à augmenter ses prêts au fil des années, pour arriver à un montant de 1'200'000 fr. Elle pensait manifestement pouvoir compter sur les rendements promis suite au développement des sociétés de son débiteur. Certes, la recourante indique qu'elle se trouvait quasiment contrainte de prêter de nouvelles sommes à D._____ afin qu'il puisse renflouer ses affaires et la rembourser. Toutefois, on peut raisonnablement considérer que si la recourante avait réellement estimé que sa créance

était irrécupérable, elle n'aurait pas continué à prêter des sommes considérables. Il faut ainsi partir de l'idée qu'au 31 décembre 2011, la créance de la recourante envers D. _____ apparaissait encore comme étant entièrement recouvrable et que la recourante aurait dû déclarer l'intégralité de sa valeur dans sa fortune. Il n'y a pas lieu en l'occurrence de se prononcer sur la situation financière actuelle de D. _____ ; il n'est pas déterminant que celui-ci soit à présent en prison et sans argent. Il n'est pas non plus déterminant que la recourante ait entamé une poursuite en vue du recouvrement de sa créance en février 2018, car il s'agit clairement d'un évènement lié à une prise de conscience postérieure au 31 décembre 2011. Par ailleurs, indépendamment des intentions de la recourante, le dossier ne contient pas d'éléments factuels laissant entrevoir que la situation financière de D. _____ au 31 décembre 2011 excluait toute possibilité de remboursement des créances détenues par la recourante. Au vu de ce qui précède, comme la recourante partait de l'idée qu'elle serait remboursée, elle aurait dû, pour les périodes concernées, déclarer les prêts comme fortune imposable. Le rappel d'impôt auquel a procédé l'autorité intimée doit ainsi être confirmé. Dans son recours, la recourante conteste les montants ajoutés à sa fortune, au motif qu'il s'agit de montants qui soit ne se trouvaient pas sur son compte (2006) soit avaient déjà été imposés au titre du revenu et prêtés à D. _____ et qui ne se trouvaient dès lors plus dans sa fortune (2007 à 2009, 2011). Le fait qu'une somme ait été prêtée et qu'elle ne se trouve dès lors plus sur le compte de son propriétaire n'est toutefois pas déterminant sous l'angle de l'impôt sur la fortune, qui frappe, comme on l'a vu (cf. consid. 4a ci-dessus), également les créances. Quant au fait que ces sommes aient été imposées au titre de l'impôt sur le revenu, cela n'exclut pas qu'elles puissent être imposées au titre de l'impôt sur la fortune; cela est même plutôt courant, dès lors qu'un revenu non consommé viendra naturellement accroître la fortune du contribuable concerné.

E. 6

a) Selon les art. 56 al. 1 LHID et 242 al. 2 LI, dont les teneurs sont identiques, se rend coupable de soustraction fiscale le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. Pour qu'une soustraction fiscale au sens de ces dispositions soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis: la soustraction d'un montant d'impôt; la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, en particulier l'obligation de remplir une déclaration d'impôt conforme à la vérité et complète (cf. art. 173 al. 1 LI; cf. arrêt TF 2C_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 4.1, 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2); la faute du contribuable (arrêt TF 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 2, non publié in ATF 135 II 86). La soustraction d'impôt peut être commise intentionnellement ou par négligence. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser - on peine en effet à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a; arrêts TF 2C_1221/2013 et 2C_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2 et les références, 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance

coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (arrêt TF 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3). b) En droit fédéral et 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, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2, 143 IV 130 consid. 3.2; arrêt TF 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.2 et 3.3). 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; arrêt TF 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1, 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. arrêts 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). Selon les dispositions qui précèdent, le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine, qui doit ensuite être arrêtée selon la gravité de la faute commise. 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; ég. Pietro Sansonetti / Danielle Hostettler, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Bâle 2017, n° 46 ss ad art. 175 LIFD). Tout en soulignant que le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 première phrase LIFD ne peut pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, le Tribunal fédéral a parfois réservé qu'en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes tel pouvait être le cas (cf. arrêts 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 résumé in RDAF 2015 II 94, 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3, 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2, qui ne s'écartent toutefois pas des limites posées par l'art. 175 LIFD). D'autres arrêts semblent en revanche considérer, sans toutefois développer la question, que le montant minimum prévu par l'art. 175 al. 2 LIFD serait incompressible (cf. les arrêts 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4, 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2, qui indique que l'art. 47 CP s'applique sous réserve des règles de calcul de la LIFD, 2C_173/2015, 2C_174/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1, précisant que l'art. 47 CP s'applique dans les limites de la deuxième phrase de l'art. 175 al. 2 LIFD). Une partie de la doctrine plaide pour la possibilité de descendre en-dessous du plancher d'un tiers, considérant que la faute peut parfois être minime (cf. sur la question Sansonetti/Hostettler, op. cit., n° 51 ss ad art. 175 LIFD). Au vu des développements qui suivent, il n'est pas

nécessaire d'examiner plus en détail cette question. c) En l'espèce, l'élément objectif des soustractions commises est réalisé puisque la contribuable n'a pas déclaré certains comptes bancaires dont elle était titulaire ainsi qu'une créance à l'encontre de D._____ s'élevant au maximum à 1'200'000 fr. en 2016. La contribuable a ainsi réduit sa fortune imposable sur les années 2006 à 2009 et 2011. Si la recourante n'était pas sûre du traitement fiscal des créances qu'elle détenait, elle avait l'obligation de se renseigner à ce sujet. Elle a ainsi à tout le moins fait preuve de dol éventuel en omettant de déclarer les créances en cause, réalisant l'élément subjectif de la soustraction. Il reste à vérifier la quotité de l'amende prononcée. Dans l'appréciation de la faute, l'autorité intimée a relevé à juste titre que la faute pouvait être qualifiée de légère, compte tenu du fait que les éléments soustraits visaient uniquement la fortune (pour un montant de 5'133 fr.), que la contribuable avait collaboré à la procédure et qu'elle n'avait pas d'antécédents en matière pénale fiscale. Le fait que l'absence de déclaration se soit étendue sur quatre années (six années si l'on prend en considération les périodes fiscales 2006 à 2007, prescrites) et se serait sans doute poursuivie, si l'autorité intimée n'avait pas reçu d'information de la part de la DAPE, n'est pas d'un poids si important que la faute ne puisse plus être qualifiée de légère. Au niveau de la situation financière de la contribuable, la dernière déclaration d'impôt déposée est celle de la période fiscale 2016. La contribuable y fait état d'un revenu de 96'200 fr. (ICC) et d'une fortune nulle. Il demeure une créance d'impôt impayée en faveur de l'autorité fiscale d'un montant de 46'900 fr. Dans le cadre de la procédure de réclamation, elle a en outre annoncé avoir été expulsée de son domicile. La situation de la recourante semble ainsi être relativement précaire. On ne peut pas non plus négliger le fait qu'elle a subi d'importantes pertes financières, en ayant peut-être trop facilement accordé sa confiance à une époque de sa vie durant laquelle elle était fragilisée (cf. la note relative à l'entretien du 8 juin 2016). Au vu des éléments qui précèdent, le montant des amendes pour les périodes fiscales 2008, 2009 et 2011 qui a été fixé au minimum prévu par les art. 175 al. 2 LIFD et 242 al. 2 LI et qui s'élève à 1'300 fr. pour l'impôt cantonal et communal doit être confirmée.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision du 17 juin 2020. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), arrêtés à 700 fr. (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

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