

# VD\_OMNI FI.2021.0114 vom 31. März 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-03-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0114](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0114)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0114 du 31 mars 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0114 del 31 marzo 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui a établi à juste titre le revenu imposable des recourants sur la base de leur train de vie, compte tenu d'indices concluants permettant de s'écarter du contenu de leur déclaration d'impôt. Les recourants ne sont pas parvenus à établir avoir bénéficié des prêts et des donations qu'ils prétendent avoir reçu, la valeur probante des documents produits à l'appui de leurs allégations étant quasi nulle. Les recourants n'ont pas non plus établi avoir pu économiser certains revenus en faisant ménage commun avec les parents de l'un des recourants. En l'absence d'éléments probants permettant d'expliquer l'augmentation de leur fortune de plus de 200'000 fr., il n'y a pas lieu de s'écarter de l'évaluation faite par l'autorité intimée des revenus imposables des recourants. Recours rejeté.

## 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). Les recourants concluent à la réforme de la décision de taxation d'office. On comprend cependant que cette conclusion tend à la réforme de la décision sur réclamation avec fixation des éléments imposables selon les éléments déclarés par les recourants. Il sera donc entré en matière sur le présent recours.

### E. 2

a) Le litige a trait à la taxation des recourants, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour la période fiscale 2010. Cette matière est régie par la LIFD, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la LI. On rappelle que 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; arrêt TF 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 1). b) En la présente 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. entre autres arrêts FI.2020.0067 du 8 juillet 2021 consid. 5; FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

### **E. 3**

Le litige porte pour l'essentiel sur le calcul d'évolution de fortune et du train de vie effectué par l'autorité intimée dans le cadre d'une taxation d'office et sur l'utilisation de ce calcul pour estimer le revenu imposable des recourants pour la période fiscale 2010. Les recourants estiment avoir prouvé que l'augmentation de leur fortune durant la période 2010 est liée à l'octroi de plusieurs prêts familiaux. L'autorité intimée à l'inverse soutient que, compte tenu du contexte du cas d'espèce, l'augmentation de la fortune résulte de revenus qui n'ont pas été déclarés et qui doivent être ajoutés aux autres revenus imposables du couple. La Cour s'attachera en premier lieu à examiner la reformatio in pejus intervenue au cours de procédure devant l'autorité intimée (consid. 4 ci-après) puis la procédure de taxation d'office (consid. 5). Il y aura lieu ensuite de contrôler la répartition du fardeau de la preuve dans le cadre de cette procédure, en particulier lorsqu'une évolution de fortune est fondée sur des versements effectués depuis l'étranger (consid. 6).

### **E. 4**

Aux termes de l'art. 89 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, l'autorité n'est pas liée par les conclusions des parties (al. 1); elle peut modifier la décision à l'avantage ou au détriment du recourant (al. 2); dans ce dernier cas, elle l'en informe et lui impartit un délai pour se déterminer ou pour retirer son recours (al. 3). Il existe au surplus, notamment dans les litiges fiscaux, la possibilité d'adapter la décision attaquée au droit en vigueur sans être lié par les conclusions des parties. La correction entreprise d'office ne peut cependant en principe pas porter sur des questions d'appréciation, mais seulement sur des violations du droit ou des erreurs de fait qui sont manifestes (arrêt PS.2015.012 du 13 mai 2016, ainsi que l'arrêt TF 2P.170/2003 et 2A.289/2003 du 13 février 2004 consid. 3, publié in: RDAF 2004 II 76; Archives de droit fiscal 56 p. 77 = RDAF 1989 169 consid. 6; cf. également Hugo Casanova, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2017, n° 4 ad art. 143 LIFD). Le droit du contribuable de s'exprimer préalablement doit lui être accordé dans tous les cas, sans égard au motif qui fonde l'aggravation de la décision (Archives de droit fiscal 73 p. 554 = RDAF 2003 II 369; cf. également arrêt TF 2A.517/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; Hugo Casanova, op. cit., n° 4 ad art. 143 LIFD). En l'espèce, les recourants ne contestent à juste titre pas que les conditions pour une modification en leur défaveur de la décision qu'ils avaient attaquée soient remplies. La décision de taxation d'office pouvait être considérée comme manifestement erronée dans la mesure où les modifications qui ont été effectuées par l'ACI portent sur des montants non négligeables. Ces rectifications étaient

ainsi importantes et permettaient d'assurer une application correcte des art. 186 al. 2 LI et 132 al. 2 LIFD. Il s'ensuit que la voie de la *reformatio in pejus* était ouverte dans le cas d'espèce. Les recourants en ont par ailleurs été avertis avant la décision sur réclamation, de telle sorte que leur droit d'être entendu a également été respecté sur ce point.

## **E. 5**

a) 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; art. 19 al. 1 LI). A teneur de l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée à effectuer une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD. Elle effectue cette taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. Même dans cette hypothèse, le contribuable doit être taxé d'après sa capacité économique réelle (arrêt TF 2C\_679/2016 du 11 juillet 2017 consid. 4.2). L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger de l'autorité de taxation qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (cf. arrêt TF 2C\_679/2016 du 11 juillet 2017 consid. 4.2.3). Ainsi, lorsque les seules indications vérifiables ont trait à l'évolution de la situation de fortune, l'autorité fiscale peut se baser sur la différence entre l'état de fortune au début et à la fin de la période fiscale, puis ajouter au montant ainsi obtenu les dépenses privées et le train de vie estimés pour déterminer le revenu imposable (arrêts TF 2C\_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 ; 2P.306/2004 du 24 juin 2005 consid. 7.1). A cet égard, il en va par ailleurs de même sur le plan de l'impôt cantonal et communal. Les art. 172 ss LI ont un contenu similaire à celui des art. 123 ss LIFD. Enfin, l'art. 180 al. 2 LI prévoit que l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. Cette disposition, conforme à l'art. 46 al. 3 LHID, a une teneur semblable à l'art. 130 LIFD (cf. arrêts TF 2C\_467/2017 du 5 juillet 2018 consid. 6.1; 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 5).

## **E. 6**

a) D'une manière générale, la procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité (administrative ou judiciaire) constate les faits d'office et apprécie librement les preuves (cf. art. 63 LPA-VD). L'autorité doit établir d'elle-même les faits, dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi. Elle ne saurait attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est en effet elle qui a la charge d'instruire la cause, c'est-à-dire de définir quels

faits elle considère comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à l'établissement de ces faits. Il lui appartient en conséquence également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité doit en principe indiquer à l'intéressé les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend et lui fixer un délai pour qu'il s'exécute, en l'avertissant des conséquences d'un défaut de collaboration (ATF 130 I 258 consid. 5; Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 295; Clémence Grisel, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, 2008, n. marg. 159 ss). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 30 LPA-VD).

b) L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2). En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4). Compte tenu de ce qui précède, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal se trouve à un carrefour. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve.

c) En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art. 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 s'appliquent. Dites règles 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 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêts TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489). Les règles précitées s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale comme en l'espèce (art. 142 al. 4 LIFD; arrêt TF 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées). De manière corollaire, lorsque l'autorité de taxation n'est pas convaincue de l'exactitude de la déclaration d'impôts au terme de la procédure d'instruction, elle peut établir les éléments relevant du cas concret, sur la base de données et de facteurs objectivement comparables. Elle pourra ainsi s'écarter du

contenu de la déclaration et procéder à une taxation sur la base d'indices concluants, lorsque, par exemple, le train de vie du contribuable s'écarte manifestement du contenu de sa déclaration (arrêts FI.2020.0086 du 6 novembre 2020 consid. 3a; FI.2016.0090 du 28 juin 2018 consid. 7/bb). En particulier, lorsque les seules indications vérifiables ont trait à l'évolution de la situation de fortune, l'autorité fiscale peut se baser sur la différence entre l'état de fortune au début et à la fin de la période fiscale, puis ajouter au montant ainsi obtenu les dépenses privées et le train de vie estimés pour déterminer le revenu imposable (arrêt TF 2C\_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références citées). Cette constatation a pour conséquence principale de renverser la présomption d'exactitude dont bénéficie initialement la déclaration et de modifier, en quelque sorte, le fardeau de la preuve. Le résultat obtenu par l'autorité de taxation en comparant l'évolution de fortune bénéficie alors de la présomption selon laquelle il existe un revenu imposable à reprendre dans les éléments déclarés par le contribuable (v. plus particulièrement sur cette question, Roman Truog, *Die natürliche Vermutung im Steuerrecht*, in : Archives de droit fiscal vol. 49, p. 97 et ss, not. 100-101, 106 et ss). Il appartient donc au contribuable d'apporter la preuve du contraire, à savoir l'inexistence des éléments repris par l'autorité de taxation ou leur neutralité sur le plan de l'impôt sur le revenu; à défaut, la présomption naturelle selon laquelle les dépenses justifiées par le train de vie du contribuable correspondent à un revenu imposable ne sera pas renversée (Truog, op. cit., p. 109; arrêts FI.2020.0086 du 6 novembre 2020 consid. 3a; FI.2016.0090 du 28 juin 2018 consid. 7/bb).

## **E. 7**

a) En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants ont fait l'objet d'une décision de taxation d'office intervenue après une sommation. Les conditions permettant à l'autorité intimée de procéder par la voie de la taxation d'office étaient donc bien remplies, rendant la recevabilité de la réclamation plus restreinte, puisqu'il revenait au contribuable de démontrer le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 132 al. 3 LIFD). Les recourants ont déposé, en même temps que leur réclamation, également une déclaration d'impôt et un bilan de l'activité indépendante, de telle sorte que c'est à juste titre que l'autorité intimée, respectivement l'OID avant elle, est entrée en matière sur la réclamation. Les recourants faisaient valoir au surplus un revenu imposable largement inférieur à celui déterminé par la décision de taxation d'office de telle sorte qu'il y avait lieu d'entrer en matière. Si cette entrée en matière permet aux recourants de faire contrôler la décision de taxation, elle ne change cependant rien aux règles d'évaluation du revenu imposable, puisque l'autorité de taxation est de toute façon contrainte d'évaluer les éléments de faits de manière consciencieuse et qu'elle pouvait en l'espèce recourir à des coefficients expérimentaux et à l'évolution de fortune des recourants. b) Il y a ainsi lieu de déterminer si, comme le soutiennent les recourants, les documents qu'ils ont fournis sont suffisants pour établir que leur fortune n'a pas évolué de manière inexplicable entre le début et la fin de la période fiscale. A cet égard, l'autorité intimée a ajouté aux revenus imposables des recourants, selon la décision ici attaquée, un montant de 246'794 fr., résultant d'un calcul d'évolution de fortune négative. Elle estime en effet que l'accroissement de la fortune déclarée par les recourants entre le début et la fin de la période fiscale ne s'explique que si le montant précité est ajouté à leurs revenus imposables. Les recourants admettent de leur côté uniquement un manco de 2'096 francs. La différence entre les deux calculs (cf. Décision sur réclamation, p. 7) découle de ce que l'autorité fiscale n'a pas considéré comme probantes un certain nombre de pièces remises par les recourants et justifiant, d'après ces derniers, des fonds reçus de l'étranger sous forme de prêts. Il y a donc lieu d'examiner si

c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'il n'était pas prouvé que les recourants avaient reçu les montants invoqués par eux à ce titre. c) Il s'agit en premier lieu de constater que le litige quant au calcul d'évolution de fortune effectué par l'autorité intimée porte sur l'existence d'une preuve en relation avec les éléments suivants: (i) un prêt de D. \_\_\_\_\_, oncle du recourant, à hauteur de 50'000 fr., (ii) un autre prêt du même D. \_\_\_\_\_ se montant en 2010 à 59'200 fr., (iii) un héritage partagé par le recourant à hauteur de 100'000 fr. et un don de la famille de ce dernier par 30'000 francs. En particulier, les recourants ont produit un lot d'attestations qui sont les suivantes: - Une attestation de D. \_\_\_\_\_ datée du 12 août 2020 et rédigée en anglais (Pièce 8 du recours), confirmant qu'il a prêté au recourant un montant de 30'000 fr. en 2009, ainsi qu'une autre somme de 59'200 fr. en 2010. Dite attestation mentionne au surplus que E. \_\_\_\_\_, un proche de la famille, lui aurait remboursé partiellement ces prêts à hauteur de 29'200 francs. - Un ordre de paiement (Pièce 20 du recours) indiquant le versement de 29'200 fr. par le recourant à E. \_\_\_\_\_, exécuté le 1<sup>er</sup> septembre 2016, avec la mention "retour acompte". - Une autre attestation (pièce 9 du recours), datée du 12 novembre 2020, également rédigée en langue anglaise, dans laquelle F. \_\_\_\_\_ indique avoir aidé financièrement le recourant en lui prêtant 50'000 fr. entre 2010 et 2011. Dite attestation mentionne encore que le recourant aurait durant cette même année (sic) participé à la succession de son grand-père et a reçu à ce titre deux fois 50'000 francs. - Un extrait de l'acte de décès (Pièce 28 du recours), délivré le 10 septembre 2021, indiquant le décès le 3 mai 2005 de G. \_\_\_\_\_ né en 1930. Les recourants font valoir au surplus qu'il ne leur est pas possible d'établir autrement que par ces pièces les prêts et les donations dès lors que les montants en question ont été confiés au recourant en espèces et non pas par virement bancaire. Dits montants auraient par ailleurs été déposés en espèces également sur le compte du notaire, H. \_\_\_\_\_, pour permettre l'acquisition d'un bien immobilier de rendement en 2010. Ils invoquent le fait que l'écoulement du temps ne leur a pas permis d'établir avec plus de précision les dates des prêts et des donations. c) Pour les motifs qui suivent, le Tribunal ne peut pas retenir comme établis que le recourant a reçu les prêts et les donations qu'il mentionne pour la période fiscale 2010. D'abord, et d'une manière générale, il sied de constater que, malgré une procédure probatoire complète tant devant l'autorité intimée que devant la Cour de céans, la conviction du Tribunal n'est pas acquise et qu'il y a lieu de recourir aux règles sur le fardeau de la preuve. D'après ces règles (supra consid. 5b), il revient initialement à l'autorité fiscale de prouver un élément qui augmente la taxation, tel qu'en l'espèce. Toutefois, comme on l'a vu, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération. L'autorité fiscale est en l'occurrence parvenue précisément à démontrer par son calcul d'évolution de fortune que le train de vie des recourants n'était pas en adéquation avec les revenus qu'ils avaient déclarés, en particulier en lien avec l'acquisition par eux de plusieurs immeubles en 2010 (supra Faits, let. A). Or, les recourants ne contestent pas directement le calcul de l'autorité mais le justifie par des sources de financement constituées soit de revenus exonérés (donation, succession) soit neutres (prêts). Compte tenu de ce contexte, la charge de la preuve incombait aux recourants. Dès lors que l'autorité est parvenue à démontrer l'existence de revenus supplémentaires ou qu'à tout le moins les recourants ne contestent pas que leur fortune ait évolué positivement dans le sens montré par l'autorité fiscale, il leur appartenait d'apporter la preuve de l'absence d'imposition de ces revenus, à savoir l'inexistence des éléments

repris par l'autorité de taxation ou leur neutralité sur le plan de l'impôt sur le revenu. Dans ce cadre, les recourants font fausse route lorsqu'ils invoquent la licéité, durant cette période, du dépôt en liquide auprès d'un notaire en vue d'un achat immobilier, ou encore simplement la licéité de la détention d'une somme d'argent en espèces. Tel n'est pas le propos ici, mais uniquement de savoir s'ils sont parvenus à prouver que les ressources qui étaient les leurs entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2010, ont bien été constituées par des prêts et des dons. De même, le fait que les recourants aient fait ménage commun avec les parents du recourant ne démontre pas encore en quoi cela leur aurait permis d'économiser les revenus ajoutés par l'autorité fiscale. Il n'est surtout pas démontré que les recourants n'ont pas, durant cette période, participé équitablement au ménage commun. Enfin, compte tenu des montants en cause, soit plus de 200'000 fr. sur une période fiscale, l'invocation d'une économie réalisée par ce biais ne permet pas d'expliquer l'évolution litigieuse. Les différents documents remis par les recourants ont en commun d'avoir été établis après la naissance du litige – respectivement même après la modification de la taxation en leur défaveur par l'autorité intimée. Il y a ainsi lieu de constater que ces pièces ont été établies pour le présent litige, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté. Dans ces circonstances, il est déjà délicat d'admettre qu'elles soient propres à démontrer les allégations des recourants. Au surplus, elles émanent d'un proche du recourant, à savoir son oncle. Déjà pour ces différents motifs, la valeur probatoire des attestations produites doit être qualifiée de très faible. Si certes les documents mentionnent effectivement des fonds prêtés ou attestent de la survenance d'un décès, il faut également prendre en considération le fait qu'ils ont été établis par des personnes résidant à l'étranger. De ce fait, ils n'impliquent pas de conséquence en Suisse pour les personnes qui les ont établis. De même, il n'est pas possible de contrôler si les personnes qui ont déclaré avoir prêté les montants en cause ont également déclaré ces prêts à leur autorité fiscale nationale. Or, lorsqu'une exonération est fondée sur des prêts ou des donations de l'étranger et que par conséquent les moyens d'investigation de l'autorité fiscale sont de ce fait restreints, il en découle un devoir de collaboration accru de la part du contribuable. Puisque l'autorité ne peut pas contrôler matériellement ce qui est indiqué dans les attestations produites, les recourants devaient corroborer leurs indications par d'autres éléments comme un virement bancaire ou expliquer à tout le moins pourquoi et comment les espèces en francs suisses ont été transmises. Dans ce contexte, il n'était pas suffisant d'indiquer que traditionnellement dans leur pays d'origine les transferts se font en espèces ou encore qu'il soit peu courant culturellement de documenter ce genre de prêt. Il leur revenait donc, comme ils l'ont fait pour le prêt octroyé par I. \_\_\_\_\_ qui a été admis par l'autorité fiscale, non seulement d'indiquer la personne du prêteur mais également l'ensemble des circonstances qui ont conduit au paiement en cause (par analogie avec la preuve d'une charge commerciale à l'étranger, cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434; arrêts TF 2C\_32/2018 du 11 novembre 2019 consid. 3.2.2; 2C\_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.3 et les nombreuses références citées). En effet, les paiements en provenance de l'étranger peuvent être soumis à des exigences plus élevées en matière de preuve (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de St-Gall du 26 novembre 2016, cité par l'autorité intimée et par ailleurs confirmé sur recours par le TF dans son arrêt 2C\_183/2017 du 6 mars 2017 consid. 3.3, ainsi que l'arrêt TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in: Archives 84 p. 254, RDAF 2016 II 110, StE 2015 A 21.12 n° 16, RF 70/2015 p. 811). Compte tenu de cette exigence probatoire renforcée, c'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas considéré que les recourants avaient prouvé l'origine des fonds, dès lors que ni la date de versement ni les circonstances exactes ni les modalités de remboursement, ni les

garanties éventuelles ou leur absence n'ont été fournies. Dans ces circonstances, il ne suffisait pas d'indiquer le nom du prêteur et le montant du prêt, mais il revenait aux recourants – qui supportaient le fardeau de la preuve – d'expliquer de manière détaillée les circonstances exactes dans lesquelles l'argent en espèces leur était parvenu. Si déjà au motif de l'insuffisance de preuve, le recours doit être rejeté, il y a lieu de considérer au surplus que plusieurs éléments permettent encore de réduire la valeur probatoire de pièces fournies. Premièrement, les attestations fournies quant aux prêts sont rédigées en langue anglaise, ce qui peut apparaître comme étonnant: l'attestation pouvait être rédigée dans la langue d'origine de la famille du recourant, puis traduite en français, mais l'utilisation de la langue anglaise interpelle. De même, le fait que les deux attestations indiquent un prêt en francs suisses paraît aussi peu adéquat lorsque le prêteur est domicilié en Macédoine du Nord et que le prêt est d'origine familiale. C'est encore plus le cas lorsqu'il s'agit d'établir que les 100'000 fr. reçus par le recourant ensuite du décès de son grand-père ont aussi été transmis en francs suisses. S'agissant de cet héritage, on peine à comprendre pourquoi, alors que le décès date de 2005, les fonds ne seraient parvenus au recourant qu'en 2010. Ce dernier n'apporte d'ailleurs aucune indication à cet égard. Plus délicat encore: alors que l'attestation signée de D. \_\_\_\_\_ indique que le recourant aurait fait partie de la succession de son grand-père ("was part of an inheritance"), les recourants ont toujours mentionné que l'argent était prêté par les parents du recourant (Recours p. 3, ch 3: "[ils] ont consentis à mettre à disposition du recourant un montant total de CHF 100'000.- provenant de la succession du grand-père maternel du recourants" ). L'attestation produite contredit donc sur ce point important ce qu'avancent les recourants pour justifier leur évolution de fortune. A cela s'ajoute encore l'imprécision des attestations. Si, comme le soutiennent les recourants, cette imprécision peut certes résulter de ce qu'elles ont été établies près de dix ans après les faits, il n'en reste pas moins que des prêts de montants importants, d'autant plus rapportés au coût de la vie en Macédoine du Nord, devraient avoir fait l'objet d'une documentation plus détaillée que les éléments produits par les recourants. L'ensemble de ces éléments corroborent l'absence de valeur probante des pièces produites. Le recourant avait certes et partiellement déjà annoncé durant les périodes précédentes des prêts familiaux (recours p. 5). Il ne s'agissait cependant pas de montants similaires et ils n'étaient indiqués que dans la comptabilité du recourant. En outre, la dette invoquée par le recourant vis-à-vis de ses parents n'a jamais été déclarée comme créance chez ces derniers. Il y a lieu de prendre aussi en compte le fait que le commerce de véhicules d'occasion, exercé semble-t-il à titre accessoire par le recourant, est notoirement connu comme un commerce dans lequel une grande partie des transactions intervient en espèces. Ce commerce étant comptablement intégré à l'activité indépendante de prothésiste exercée par ailleurs par le recourant, il est difficile de contrôler l'intégralité des transactions. L'absence de comptabilisation détaillée de ce commerce dans les comptes du recourant et les versements en liquide effectués auprès du notaire renforcent encore l'absence de preuve quant à la provenance des revenus dont les recourants ont incontestablement disposés. Les recourants ne sont ainsi pas parvenus à prouver que l'accroissement de leur fortune durant la période fiscale 2010, non contestée en elle-même, s'expliquait par des prêts et des dons familiaux. Les documents fournis à cet égard ne permettent pas de prouver l'absence d'imposition revendiquée, compte tenu de leur valeur probante quasi nulle, ainsi que de l'utilisation d'espèces liquides tant dans le commerce accessoire du recourant que pour l'achat d'une partie des immeubles en 2010. Enfin, quoi qu'en disent les recourants, la procédure n'est pas directement liée à la dénonciation dont ils ont fait l'objet en 2014. En effet, la procédure

a été initiée par l'absence de déclaration d'impôt déposée par les recourants puis l'absence d'intégralité – au demeurant admise par les recourants – de toutes leurs sources de financement pour les biens immobiliers acquis. Le recours doit donc être rejeté.

#### **E. 8**

En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD). La même règle résulte des art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD. En l'espèce, compte tenu des éléments précités, il y a lieu d'arrêter ces frais à 5'000 fr. (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Les recourants, qui succombent, en supporteront l'intégralité. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021] a contrario, par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, ainsi que les 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.