

# VD\_OMNI FI.2022.0063 vom 8. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0063](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0063)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0063 du 8 août 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0063 del 8 agosto 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, les recourants n'étant pas parvenus à établir l'existence de contrats de prêt consentis par des débiteurs situés à l'étranger, au regard notamment des exigences accrues de preuve en présence d'une situation transfrontalière. Les transferts de fonds de ces personnes aux recourants doivent être considérés comme des revenus imposables. La fortune imposable des recourants doit être fixée sans défalcation des dettes relatives au remboursement desdits prêts. 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).

### 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 2015. 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**

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). Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 p. 9; 143 II 402 consid. 5.1). 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). La taxation d'office peut être opérée non seulement lorsque le contribuable faillit à son obligation de renseigner le fisc mais aussi chaque fois que les indications qu'il fournit sont insuffisantes, sans égard au fait que le défaut de renseignements sur sa situation lui serait ou non imputable (arrêts TF 2C\_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 6.1; 2A.387/1997 du 16 mars 1999 in RDAF 2000 2 41 consid. 2b p. 43). 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. 4**

Les recourants considèrent qu'ils ont apporté suffisamment de preuves de l'existence des prêts qu'ils ont conclus avec des personnes se trouvant à l'étranger. L'autorité intimée soutient au contraire que les pièces figurant au dossier sont insuffisantes pour établir la réalité des prêts et qu'ils ont par ailleurs été élaborés pour les besoins de la cause. 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 est apportée 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; voir également arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022 consid. 6b). Compte tenu de ce qui précède, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal se trouve face à une alternative. 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. 5

a) En l'occurrence, l'autorité de taxation a constaté, lors de l'examen de la déclaration d'impôt 2015, que les prêts suivants avaient été nouvellement octroyés aux recourants:

C. _____ / Fils *****	142'000 fr. D. _____ / Fille
*****	64'000 fr. I. _____
Etranger	40'000 fr. J. _____
Etranger	45'000 fr. K. _____
Etranger	50'000 fr. L. _____
Etranger	45'000 fr. D. _____ / Fille
*****	28'000 fr. M. _____
*****	100'000 fr. L'autorité intimée ne conteste pas

l'existence des prêts consentis en faveur des recourants par leur fils et leur fille, sous la seule réserve que le prêt de 28'000 fr. consenti par la fille des recourants est en réalité de 25'000 francs. Dans le cadre de la présente procédure, l'autorité intimée a également admis la justification du prêt de 100'000 fr. consenti par M. \_\_\_\_\_ en faveur des recourants. La production par les recourants de l'extrait détaillé du compte bancaire des recourants, ainsi que l'attestation sur l'honneur de M. \_\_\_\_\_, ont permis à l'autorité intimée de se convaincre de l'existence de ce prêt. Seule demeure dès lors litigieuse la question de la preuve des prêts consentis par I. \_\_\_\_\_, à concurrence de 40'000 fr., J. \_\_\_\_\_, pour 45'000 fr., K. \_\_\_\_\_, pour 50'000 fr., et L. \_\_\_\_\_, pour 45'000 francs. Il s'agit également de déterminer si une reprise supplémentaire de 50'000 fr. se justifie en lien avec le versement de la société N. \_\_\_\_\_ le 30 septembre 2015. b) aa) D'emblée, on relèvera que les recourants, bien qu'expressément interpellés à ce sujet, n'ont fourni aucune explication en lien avec le versement de la société N. \_\_\_\_\_. Cette société inscrite au Registre des sociétés pour l'Angleterre et le Pays de Galles le 25 janvier 2011 et dont le siège principal se trouve à \*\*\*\*\* (GB), disposait d'une succursale à \*\*\*\*\* (\*\*\*\*\*), qui a été déclarée en faillite avec effet au 19 septembre 2017. Lorsqu'il s'agit d'examiner les liens avec des prestataires à l'étranger, les moyens d'investigation de l'autorité fiscale sont nécessairement restreints. Il en découle alors un devoir de collaboration accru de la part du contribuable, qui doit non seulement indiquer le destinataire du paiement mais également l'ensemble des circonstances qui ont conduit au paiement en cause. Il est ainsi requis de sa part qu'il produise les contrats, la correspondance ainsi que le détail des relations bancaires. La question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se pose que si une dépense comptabilisée comme charge est prouvée (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434; arrêts 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 l'occurrence, on ne peut que constater que les recourants n'ont pas fourni les explications requises au vu des circonstances. Il convient partant d'admettre qu'une reprise au titre du revenu des recourants s'impose à concurrence du versement de 50'000 fr. reçu de N. \_\_\_\_\_. On précisera à toutes fins utiles que cette reprise supplémentaire ne constitue pas une reformatio in pejus, laquelle s'apprécie par rapport à la taxation prise dans son ensemble et non sur un seul élément (arrêt TF 2P.338/2004 et 2A.757/2004 du 26 avril 2006 consid. 8.2). bb) La production de l'extrait détaillé du compte bancaire des recourants a par ailleurs permis d'établir que le prêt de la fille des recourants s'élève bien à 25'000 fr., et non à 28'000 fr. comme l'ont indiqué les recourants de manière erronée dans leur déclaration d'impôt et comme l'avait initialement retenu l'autorité intimée. Une reprise supplémentaire d'un montant de 3'000 fr. se justifie par conséquent. cc) S'agissant par ailleurs des prêts consentis par des débiteurs situés à l'étranger, les recourants ont certes produit des attestations sur l'honneur des personnes supposées avoir prêté de l'argent aux recourants. Ces attestations sont toutefois postérieures à la survenue du litige et ne sont pas accompagnées d'une pièce d'identité. Les transferts d'argent n'ont en outre pas été documentés, puisqu'ils ont été effectués au comptant, les recourants n'ayant en particulier pu produire aucune attestation relative au change des montants versés. En outre, si les recourants ont produit les contrats de prêts conclus avec les différents prêteurs, ces documents ne sont signés que par A. \_\_\_\_\_ et ne prévoient ni l'obligation de rembourser le montant emprunté, ni celle de verser des intérêts. Les recourants n'ont enfin pas produit les attestations de versements (amortissements) annoncés. La force probante des pièces produites par les recourants est ainsi considérablement réduite. Il faut également prendre en

considération le fait que ces documents 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 affirmé 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 (cf. dans ce sens arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022). C'est en vain enfin que les recourants font valoir qu'ils ne sont pas en possession des justificatifs qui fonderaient leur position. Les recourants avaient déjà été informés par l'autorité de taxation de la nécessité de documenter les transferts de fonds, plus particulièrement dans un contexte international. Ils ne pouvaient ainsi ignorer l'importance des pièces en question dans le cadre de l'établissement des faits. Les recourants ne sont ainsi pas parvenus à démontrer, alors qu'ils avaient la charge de cette preuve, qu'ils étaient contraints au remboursement des fonds reçus de l'étranger. dd) Sur la base de ces différents éléments, c'est à juste titre que l'autorité intimée a conclu que les revenus déclarés par les contribuables ne correspondaient pas à la réalité. L'autorité intimée a par conséquent retenu à bon droit que les dettes revendiquées par les recourants en déduction de leur fortune imposable n'étaient pas toutes établies. Il s'ensuit une augmentation de la fortune des recourants, au sujet de laquelle ces derniers n'ont pas pu établir qu'elle était neutre sur le plan de leur revenu imposable. Comme elle n'était pas en possession de données suffisamment précises et complètes, l'autorité intimée était également fondée à procéder par estimation et retenir, dans le chef des recourants, un accroissement de patrimoine à concurrence des prêts et remboursements perçus, qui n'ont pu être suffisamment documentés et qui doivent être ajoutés à leur revenu imposable. Il en résulte une reprise au titre du revenu imposable des recourants, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal, d'un montant total de 233'000 fr. (180'000 fr. correspondant aux versements reçus des prêteurs à l'étranger, à quoi s'ajoutent un montant de 3'000 fr. qui n'a pas été établi s'agissant du prêt consenti par la fille des recourants, ainsi qu'un montant de 50'000 fr. ayant trait au versement de la société N.\_\_\_\_\_). Il en découle par ailleurs une reprise d'un montant similaire dans la fortune des recourants, s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent à une admission très partielle du recours et à la réforme de la décision sur réclamation du 5 avril 2022 conformément au considérant 5. Les recourants, qui n'obtiennent que très partiellement gain de cause et ce parce qu'ils ont produit à l'appui de leur recours de nouvelles pièces dont la production avait été, en vain, requise au préalable par l'autorité intimée, supporteront, solidairement entre eux, les frais de justice (art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD), arrêtés 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]). Pour les mêmes motifs, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD, 10 et 11 TFJDA).

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