

VD_OMNI FI.2022.0108 vom 19. April 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-04-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0108

FR: VD_OMNI FI.2022.0108 du 19 avril 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0108 del 19 aprile 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision de l'Administration cantonale des impôts de rappel d'impôts portant sur plusieurs reprises en revenus et en fortune sur différentes périodes fiscales. La procédure de taxation d'office peut être suivie par le fisc non seulement lorsque le contribuable a failli à son obligation de le renseigner, 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, avec pour conséquence une recevabilité restreinte de la réclamation. En cas de taxation d'office partielle les conditions plus restrictives quant à la recevabilité de la réclamation ne portent que sur la contestation des facteurs fiscaux fixés par cette évaluation d'office et non sur le reste de la décision de taxation. Dans le système d'imposition de la fortune du canton de Vaud, à la suite de l'adoption de la loi harmonisée, le législateur a entendu d'une manière générale imposer la fortune mobilière privée à sa valeur vénale et que, pour satisfaire à la LHID, il a été décidé que le mobilier de ménage et les objets personnels seraient exonérés. En revanche, le législateur a expressément souhaité que les autres éléments de la fortune privée (automobile, bateau, avion, chevaux de selle, collection de timbres, tableaux, bijoux, etc.) soient soumis à la règle générale d'une imposition à la valeur vénale. L'exonération du mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant ne couvre pas des oeuvres d'arts assurées spécifiquement et séparément pour un montant de 1'260'000 fr. Le recours est très partiellement admis en ce sens que la reprise d'impôt fortune est partiellement annulée, en lien avec une réserve de valeur pour achats futurs de 100'000 fr laissée dans la police d'assurance mais ne correspondant pas à des meubles spécifiques et qui ne fait donc pas partie de la fortune imposable.

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, sous réserve de ce qui suit. La recourante a conclu principalement à l'annulation de la décision de rappel d'impôt et de taxation du 22 juillet 2021. Or, une telle conclusion est irrecevable dès lors que, en raison de l'effet dévolutif de la réclamation (concernant l'effet dévolutif du recours, voir ATF 146 II 335 consid. 1.1.2), seule la décision sur réclamation du 17 juin 2022 peut faire l'objet d'un recours au Tribunal cantonal. Toutefois, la motivation

du recours et la conclusion subsidiaire prise par la recourante permettent aisément de comprendre que cette dernière conteste une partie des reprises fiscales dirigées contre elle. Pour éviter tout formalisme excessif, il y a ainsi lieu d'entrer en matière sur son recours. On relèvera également que la conclusion principale de la recourante se réfère " aux périodes fiscales 2007 à 2011 ", conclusions maintenues intégralement dans sa réplique du 14 novembre 2022. Or, la décision attaquée porte sur les périodes fiscales 2008 à 2017. En procédure administrative, l'objet du litige est défini par la décision attaquée et le recourant ne peut prendre de conclusions qui sortent du cadre de celle-ci (cf. art. 79 et 99 LPA-VD; ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1). Dans ce contexte, les conclusions relatives à la période fiscale 2007 ne sont pas recevables. En outre, on peut comprendre, compte tenu de la conclusion subsidiaire par laquelle la recourante conteste certaines reprises portant sur des périodes fiscales autres que celles des périodes 2008 à 2011, et pour éviter ici aussi tout formalisme excessif, qu'elle conteste la décision sur réclamation en tant qu'elle a trait à toutes les périodes fiscales concernées, soit les périodes 2008-2017.

E. 2

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

E. 3

La décision attaquée porte uniquement sur des rappels d'impôts et des taxations, mais pas sur des prononcés d'amende. En effet, 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 (ATF 140 I 68 consid. 9; ATF 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. Le présent arrêt portera ainsi uniquement sur la taxation. Les prononcés d'amendes font l'objet de deux procédures distinctes.

E. 4

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le tribunal doit examiner d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2), tant pour l'impôt fédéral direct (IFD) que les impôts cantonaux et communaux (ICC), lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; TF 2C_872/2021 du 2 août 2022 destiné à la publication consid. 4; 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 4). S'agissant du 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], dont la formulation est identique, et ATF 140 I 68 consid. 6.1). L'art. 208 al. 1 et 3 LI pose les mêmes principes. En l'occurrence, il ressort du dossier qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié à la recourante le 14 décembre 2018 pour l'entier des périodes fiscales 2008 à 2017, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Le délai de prescription de dix ans des art. 208 al. 1 LI et 53 al. 2 LHID n'était ainsi pas échu lors de l'ouverture de la procédure. En outre, le délai de quinze ans n'est pas non plus échu à ce jour.

E. 5

décembre 2017 consid. 4.1; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3 et les références citées). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2^{ème} éd., 2017, n°6 ad art. 153 LIFD). b) En l'occurrence, au vu des déclarations d'impôt remplies par la recourante et son défunt mari, 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. En particulier, avant de donner suite à une demande de pièces de l'ACI, le 1^{er} juin 2018, les

contribuables n'avaient mentionné le compte auprès de la D. _____ AG dans aucune déclaration d'impôt. Les conditions pour procéder à un rappel d'impôt étaient dès lors réunies.

E. 6

a) L'objet du litige est une décision sur réclamation qui porte sur plusieurs reprises en revenus et en fortune sur différentes périodes fiscales. L'autorité intimée a procédé, par décision du 22 juillet 2021, à un rappel d'impôt s'agissant des périodes fiscales 2008 à 2010, qui faisaient déjà l'objet de décisions de taxation définitives, et à la taxation des périodes 2011 à 2017, en évaluant partiellement les revenus des contribuables pour ces périodes fiscales. Cette décision a été établie après avoir sommé les contribuables de respecter leurs obligations de procédure (cf. supra C, in fine). Dans la décision sur réclamation, ici attaquée, l'autorité intimée a retenu que la réclamation déposée devait être considérée comme partiellement irrecevable (cf. dispositif de la décision attaquée 1^{er} tiret: "réclamation irrecevable en ce qu'elle concerne les reprises au revenu 195.01, 195.02, 195.03 (n°4 à 14), 195.04, 195.05, 195.06, 195.07, 195.08, 195.09, 195.10, 195.11 et 195.12 et les reprises à la fortune 445.01 et 445.02 à 445.08"). Elle a toutefois et toujours dans cette décision sur réclamation, partiellement admis la réclamation et réformé la décision de rappel d'impôt et de taxation du 22 juillet 2021 en annulant une partie des reprises d'impôt.

b) Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités fiscales procèdent à l'instruction nécessaire (cf. également Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2^{ème} éd. 2018, § 5 N 7). Il en va de même pour la procédure devant les autorités de recours, qu'il s'agisse de l'instance inférieure (art. 142 al. 4 LIFD) ou de l'instance précédente (art. 145 al. 2 en relation avec l'art. art. 142 al. 4 LIFD). La maxime inquisitoire s'applique donc sans restriction devant toutes les instances concernées (cf. Casanova/Dubey, in : Commentaire romand LIFD, 2^{ème} éd. 2017, N 11 concernant l'art. 142 LIFD et N 6 concernant l'art. 145 LIFD). En principe, les autorités doivent établir les faits de manière à être "pleinement convaincues" des faits pertinents (règle dite du degré de preuve requis). Il n'est toutefois pas nécessaire d'avoir une certitude absolue, mais il suffit que l'autorité fiscale ou judiciaire, après avoir procédé à l'appréciation des preuves et sur la base d'éléments objectifs, soit convaincue avec une "probabilité confinant à la certitude" de l'existence d'un fait juridiquement pertinent (TF 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.1, in : StE 2017 B 99.1 no 16, Revue fiscale 72/2017 p. 245 ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.3, in : StE 2015 A 21.12 n° 16, Revue fiscale 70/2015 p. 811). Il est admissible et souvent nécessaire que les autorités s'appuient également sur des indices dans leur appréciation des preuves et en tirent des conclusions (cf. TF 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.1, in : StE 2017 B 99.1 no 16, Revue fiscale 72/2017 p. 245). Cela ne signifie toutefois pas que les autorités peuvent se limiter entièrement à des indices dans leurs enquêtes. Au contraire, on peut attendre d'elles, dans le cadre de leur devoir d'enquête, qu'elles établissent les faits directement pertinents, dans la mesure où cela leur est possible avec un effort proportionné (cf. Ralf Imstepf/Moritz Seiler, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, IFF Forum für Steuerrecht (FStR), 2019, p. 231). En matière fiscale, les règles générales du 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, 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 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5 et les références citées).

Toutefois, 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; ég. TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2 et les références citées). Le fait qu'il lui incombe alors d'apporter la contre-preuve n'est pas contraire au droit pénal fiscal (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^{ème} éd., 2016, n. 128 ad art. 182; Sieber/Malla, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über des direkte Bundessteuer, 4^e éd. . 2022, N 45 ad art. 182). En outre, il n'y a pas lieu de statuer selon la règle du fardeau de la preuve lorsque le manque de preuve ne porte pas sur la question de savoir si un fait imposable s'est effectivement réalisé, mais uniquement sur l'étendue des éléments imposables et que la partie chargée de la preuve n'est pas responsable de ce manque de preuve. En effet, dans ce cas, le législateur a prévu la procédure de taxation d'office, dans le cadre de laquelle l'autorité doit estimer les éléments fiscaux concernés par le manque de preuves (art. 130 al. 2 LIFD ; cf. TF 2C_890/2018 du 18 septembre 2018 consid. 4.1 ; 2C_554/2013 du 30 janvier 2014 consid. 2.3 ; Zweifel/Casanova/ Beusch/Hunziker, op. cit., § 19 N. 9 s.). Cela vaut également dans la procédure de rappel d'impôt (TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.6.4, in : StE 2015 A 21.12 n° 16, Revue fiscale 70/2015 p. 811). c) D'après l'art. 132, al. 3, 1^{ère} phrase, LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office, entièrement (taxation d'office au sens strict) ou partiellement (supplément d'impôt par estimation), peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. D'un point de vue procédural, cela signifie que la charge de la preuve est renversée (cf. expressément à l'art. 183 al. 1 bis LIFD). La preuve de l'inexactitude doit être apportée de manière exhaustive. A cet effet, le contribuable peut soit fournir d'autres moyens de preuve, ce qui fait renaître l'obligation d'instruction des autorités fiscales, soit démontrer que la décision de taxation contestée est manifestement inexacte (TF 2C_462/2020 du 17 juillet 2020 consid. 2.2.1 et les références citées). La jurisprudence du TF précise bien que la procédure de taxation d'office peut être suivie par le fisc non seulement lorsque le contribuable a failli à son obligation de le renseigner, 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 (TF 2C 74/2021 du 26 juillet 2021, consid. 6.1, rappelant l'arrêt plus ancien 2A.387/1997 du 16 mars 1999 consid. 2b p. 43, in: RDAF 2000 II 41). Pour emprunter ce chemin, l'autorité doit cependant procéder à la sommation du contribuable avant d'établir une taxation (art. 130 al. 2 LIFD), ce qui aura pour conséquence que ce dernier devra directement motiver sa réclamation sous peine d'irrecevabilité (art. 132 al. 3 LIFD; cf. notamment ATF 123 II 552). Si l'autorité fiscale renonce à procéder par la voie de la taxation d'office, cela ne l'empêche cependant pas d'établir les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve (TF 2C_404/2019 du 29 janvier 2020 consid. 2.4; 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3). Dans cette dernière hypothèse, les moyens du contribuable pour contester la décision attaquée ne sont pas limités par des exigences de procédure strictes et en particulier par le devoir de montrer directement que la taxation est manifestement erronée sous peine d'irrecevabilité. En revanche, dans la mesure où une taxation d'office partielle est intervenue, les conditions plus restrictives quant à la recevabilité de la réclamation ne portent que sur la contestation des facteurs fiscaux fixés par cette évaluation d'office et non sur le reste de la décision de taxation (cf. TF 2C_554/2013, 2C_555/2013 du

30 janvier 2014 consid. 4.3). Il apparaît ainsi légitime, lorsque la décision de taxation intervient partiellement d'office et que les contribuables n'ont pas apporté la preuve de son inexactitude, comme retenu en l'espèce par l'autorité intimée, de restreindre la recevabilité de la réclamation. Il peut être néanmoins délicat de définir exactement quels sont les éléments de la taxation d'office au sujet desquels la recevabilité de la réclamation doit être restreinte lorsque comme en l'espèce certains aspects sont contestés sous un angle juridique (par exemple l'existence d'un établissement stable). Dans une telle situation, on peut imaginer que la réclamation puisse être recevable en tant qu'elle conteste l'interprétation faite par l'autorité fiscale – les faits permettent-ils d'admettre l'existence d'un établissement stable? – mais irrecevable en tant que contestant les éléments de faits à la base de cette appréciation juridique – existe-t-il des locaux et du personnel propre? -, faute de le démontrer immédiatement comme l'exige l'art. 132 LIFD. d) En l'espèce, il sied de constater que l'autorité fiscale a procédé à de nombreuses demandes de renseignements auxquelles ont répondu les contribuables, souvent avec retard, sans que l'autorité ne considère que ses demandes aient été satisfaites. Dans une telle situation, il s'agit avant tout de l'appréciation des preuves produites. En outre, l'autorité est partiellement entrée en matière sur la réclamation, en lien avec certaines reprises, sans que la motivation de la réclamation n'apparaisse spécifiquement plus développée pour ces reprises annulées. Ainsi, tout en considérant la réclamation partiellement irrecevable, l'ACI s'est quand même déterminée sur la motivation de certaines reprises. Dans de telles circonstances, la question de savoir si l'autorité intimée devait uniquement conclure à l'irrecevabilité de la réclamation ou entrer en matière sur chaque grief peut rester ouverte. Dès lors qu'elle s'est aussi déterminée sur le fond, la Cour de céans en fera de même.

E. 7

En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD, 7 al. 1 LHID et 19 al. 1 LI). Sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). Les cantons prélèvent en outre un impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 let. a LHID). 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; 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. 3.6 p. 214). En l'espèce, plusieurs reprises ne sont pas, ou plus, formellement

contestées par la recourante dans le cadre de son recours; elles seront brièvement, dans la mesure utile, examinées ci-après: a) Feu B. _____ était salarié de sa société en 2008 et a perçu les allocations familiales de 4'400 fr., qui n'ont toutefois pas été mentionnées sur son certificat de salaire ni déclarées. C'est à juste titre que ces allocations familiales ont fait l'objet d'une imposition au titre du revenu. b) La reprise 195.02 provient de versements de 448'805 fr. (527'013 USD) et 2'715 fr. (3'000 USD) de *****. Il est mentionné sur l'avis de versement ceci : "*****" pour 2011, ce qui correspond au numéro du compte de la banque D. _____ de C. _____. Cette reprise était contestée dans le cadre de la réclamation en ces termes: " A ce stade, la nature de ces versements ne nous a pas encore été communiqués [sic]. " La recourante n'a pas fourni d'explication supplémentaire de telle sorte que c'est à juste titre que l'autorité intimée a maintenu cette reprise et la décision attaquée peut être confirmée sur ce point. c) La reprise 195.10 (N°55) est liée à un versement de la société E. _____, depuis un compte auprès du F. _____ Zurich. Dans le cadre de sa réclamation, B. _____, admettant qu'il s'agissait d'un revenu – non déclaré – de l'activité indépendante, soutenait qu'il devait être rattaché à une base fixe d'affaire qu'il exploitait à *****. Or, aucun élément de preuve quant à l'existence d'une telle base fixe d'affaires et encore moins d'un rattachement entre le revenu et ce for fiscal à l'étranger n'a été apportée par la recourante. C'est à juste titre que l'autorité intimée a maintenu cette reprise et la décision attaquée peut être confirmée sur ce point. d) Les reprises sous référence 195.11 sont liées à des versements effectués par la société G. _____ à *****, qui a procédé à plusieurs versements en faveur de B. _____, plus précisément qui ont été portés au crédit du compte-courant actionnaire que ce dernier détenait à l'encontre de la société C. _____. La recourante et son défunt mari ont indiqué, dans la réclamation en dernier lieu, être actionnaires de la société G. _____ et que les versements contestés devaient être qualifiés d'apport dans la société G. _____, " effectués par le biais de G. _____ " (réclamation p. 10-11). Or, comme l'indique à juste titre l'autorité intimée ce n'est pas tant le versement crédité sur le compte-courant actionnaire qui est déterminant, mais bien l'absence d'indication quant à l'origine de ces fonds. La recourante n'apporte en effet aucune indication susceptible d'expliquer quels revenus elle et son mari ont utilisé pour créditer ce compte-courant, respectivement faire l'apport, comme ils le qualifient. Ainsi, le contrat de prêt daté du 30 novembre 2012, selon lequel B. _____ aurait prêté 1'000'000 fr. à la société G. _____ sur une durée de 10 ans, moyennant un intérêt de 1%, ne permet aucunement de justifier les entrées du compte-courant; aucune preuve du versement initial n'a en effet été apportée. La preuve que les recourants étaient actionnaires de la société G. _____ n'a pas non plus été apportée. Au surplus, le dossier montre qu'il n'y a pas de concordance entre le montant supposément prêté et les versements objets des reprises d'impôts. C'est à juste titre que l'autorité intimée a maintenu ces dernières et la décision attaquée peut être confirmée sur ce point. e) La reprise sous référence 195.12 est liée à une rémunération que B. _____ a reçue sur son compte D. _____ de 2014 à 2016 de ***** Limited à *****. Ces versements totalisent 1'193'773 francs. Ici encore, dans le cadre de la réclamation, la recourante indiquait qu'il s'agissait de revenus liés à une activité indépendante exercée à *****, sans toutefois fournir plus de détail, leur mandataire soulignant dans ce cadre (Réclamation p. 11): " Nous attendons des précisions à cet égard, et vous les communiquerons dès réception ". Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'autorité intimée a maintenu cette reprise et la décision attaquée peut être confirmée sur ce point. f) Il en va de même de la reprise sous référence 195.04. B. _____ a incontestablement reçu sur le compte non déclaré D. _____ le 22

juin 2009 la somme de 225'000 USD, soit 244'193 francs. Le versement a été fait par ***** Limited, à *****. L'avis de crédit mentionne la référence " pmnt for consulting services ". Ni dans le cadre de la réclamation, ni dans le recours, il a été prouvé non seulement qu'il y aurait eu exercice d'une activité lucrative indépendante, mais surtout que cette activité aurait été exercée à partir d'un for – principal ou secondaire – sis hors de Suisse. Là encore la reprise était justifiée, et la décision attaquée peut être confirmée sur ce point. g) Il en va de même, pour des motifs similaires, de la reprise n° 195.13 par laquelle la décision de taxation imposait un versement de USD 350'000 sur son compte bancaire D._____ provenant de la société ***** limited, sise *****. h) Enfin, sous référence 410.01, l'autorité intimée a repris en revenu un montant d'intérêts sur un prêt effectué par B._____ à ***** , en se fondant sur l'avis de crédit mentionnant explicitement que la différence entre les montants prêté et remboursé constitue des intérêts rémunérateurs. La recourante ne le conteste plus, à juste titre, dès lors qu'il n'avait pas été déclaré. Les reprises suivantes sont contestées par la recourante dans le cadre de son recours. D'une manière générale, la recourante conteste la méthode de reconstruction de son revenu imposable en mettant en avant que les calculs de l'ACI engendrent de grandes différences de revenus entre les périodes fiscales. Or, on ne saurait suivre la recourante lorsqu'elle conteste l'estimation des revenus effectuée par l'autorité intimée au seul motif de cette variation. Non seulement, il est aisément concevable, dans le cadre d'une activité comme celle qu'exerçait feu B._____, que les revenus imposables varient de manière plus importante que dans le cas d'un employé ordinaire. D'autre part, comme on le verra dans l'examen de détail des reprises fiscales, la recourante ne pouvait se contenter de critiquer les calculs en invoquant leur résultat, mais devait à tout le moins expliquer en quoi la méthodologie adoptée était erronée, ce qu'elle ne fait pas. a) La reprise n° 195.01 a trait à un versement reçu par B._____ d'un montant de 638'005 fr. (393'272 EUR). Le recourante répète ce qu'elle a allégué dans le cadre de sa réclamation, à savoir que ce versement correspond à un gain issu de la vente d'un appartement à ***** , effectué par l'intermédiaire de ***** , qui est un cabinet d'avocat actif dans le domaine immobilier. Or, la recourante ne fait qu'alléguer cette vente sans cependant apporter de preuve quant à l'origine du versement. Certes, les pièces du dossier contiennent un avis de crédit du 22 mai 2008 lequel mentionne sous remarque: "contract of sale April 2008 ./ EUR 100.- Fremde Spesen" Cela ne serait cependant suffire. Une telle mention si elle permet effectivement de laisser penser qu'un objet a été vendu, ne permet pas encore d'admettre qu'il s'agit bien d'un immeuble, ni où serait localisé cet immeuble. Or, non seulement, il n'y a pas d'acte de vente ou d'autre indication matérielle prouvant effectivement que la recourante et son défunt mari ont vendu un bien immobilier à ***** à cette période, mais surtout, ils n'avaient jamais déclarés être propriétaires d'un tel bien immobilier à ***** . Même à considérer que la vente aurait eu lieu avant l'arrivée de la recourante en Suisse, cela ne devait pas l'empêcher de produire un élément au moins démontrant à une période quelconque sa détention immobilière. Or, aucun document n'a été produit: ni acte d'achat, ni acte de vente, ni encore de facture de frais ou tout autre document permettant de penser qu'un tel bien immobilier ait existé. Il ne s'agit dès lors pas, comme le critique la recourante d'imposer " le produit net de la vente d'un bien immobilier survenue avant l'arrivée des époux A._____ en Suisse ", mais bien de qualifier de revenu imposable un versement incontestablement perçu par B._____ de son vivant, pendant une période fiscale au cours de laquelle il était assujéti de manière illimitée à l'impôt dans le canton de Vaud, dans le cadre d'une taxation par estimation. La reprise ne peut donc qu'être confirmée. b) La recourante conteste également

les reprises effectuées sous référence 195.03 pour des mouvements survenus entre B. _____ et sa société C. _____ SA au travers du compte-courant actionnaire. Elle estime avoir fourni des explications détaillées sur les motifs de ces différentes écritures qui étaient liées à l'acquisition de participations ou d'immeubles par C. _____ SA. Elle avait en effet indiqué dans sa réclamation que la société C. _____ SA avait acquis en 2008 la parcelle n° ***** de la commune de ***** et qu'une partie du prix d'achat avait été versée directement par l'actionnaire, raison pour laquelle le compte-courant de ce dernier dans la société avait été crédité du montant correspondant. De même, elle invoquait l'acquisition, toujours au travers de la société C. _____ SA, des actions de la société ***** pour un montant de 5'243'500 fr., auquel s'ajoutait la reprise du compte-actionnaire actionnaire de ce dernier pour un montant de 6'756'000 fr. repris directement par B. _____ Force est de constater que ces explications, indépendamment du fait qu'elles ne sont que partiellement documentées, ne permettent aucunement de montrer quelle était l'origine des fonds que B. _____ a mis à disposition de sa société C. _____ SA en lien avec les opérations précitées. Si on comprend que la reprise du compte-courant de l'ancien actionnaire de la société ***** SA puisse générer un crédit du compte courant-actionnaire de C. _____ SA, cela n'explique en rien comment cet actionnaire a pu mettre à disposition des fonds pour ce faire, respectivement quelle a été la source de ces actifs. De même, si l'on conçoit que le prêt à la société C. _____ de 395'000 fr. du ***** explique comptablement le crédit sur le compte-courant actionnaire, il ne permet pas encore de déterminer d'où proviennent les fonds prêtés. Contrairement à ce qu'invoque la recourante, l'autorité inférieure n'a pas qualifié l'opération d'achat et de vente de la participation comme ayant généré un revenu imposable. Cette opération a cependant mis en lumière une mise à disposition par A. _____ de fonds qu'il avait à disposition et dont l'origine n'est pas expliquée, en particulier qui ne figurait pas dans sa fortune imposable auparavant. En l'occurrence, l'autorité fiscale s'est fondée pour cette reprise d'impôt sur le revenu (195.03) sur le fait que la recourante et son défunt mari n'avaient pas déclaré plusieurs éléments de fortune notamment des créances détenues auprès d'établissements bancaires, mais surtout par le fait que les revenus déclarés par les contribuables durant les périodes fiscales examinées ne permettaient pas de réaliser une épargne suffisante pour admettre que la fortune désormais imposée était réalisée au moyen de l'épargne sur des revenus déclarés. L'existence d'éléments de fortune non déclarés est admise par la recourante, qui conteste cependant que ces éléments aient été constitués de revenus imposables non déclarés eux aussi. Dans la mesure où l'autorité intimée a établi que les fonds déclarés par la recourante et son défunt mari ne permettaient pas d'expliquer comment ils pouvaient avoir mis à disposition de la société B. _____ SA les versements repris, il incombait à ceux-là d'apporter la preuve qu'il ne s'agissait pas de revenus imposables (cf. supra consid. 6). Dès lors que l'autorité intimée a procédé par la voie de la taxation d'office, et qu'elle a estimé les revenus imposables de la recourante en l'absence de documentation complète, il appartenait à cette dernière de renverser l'appréciation découlant des éléments aux dossiers en établissant l'origine des fonds. Or, encore une fois, la recourante n'apporte aucun élément pour montrer d'où ces éléments de fortune pourraient provenir, si ce n'est de revenus imposables. Rien en outre au dossier ne permet de retenir que tel ne serait pas le cas. Les griefs de la recourante doivent être rejetés. Il en va de même des versements effectués, certes, par A. _____ lui-même, sur le compte qu'il détenait avec la recourante auprès de la Banque cantonale vaudoise (reprises n° 10 à 12, 15 à 24). Il n'est en effet pas déterminant de savoir que ces versements ont été opérés A. _____

lui-même, mais bien au contraire de savoir quelle était l'origine des fonds versés. Or, encore une fois, la recourante n'apporte aucune explication à cet égard. c) La recourante conteste également la reprise effectuée sous n° 195.05 et concernant des versements sur le compte bancaire C. _____ ***** provenant de la banque _____, l'un de 1'600'000 USD en 2009 et l'autre de 6'878'370 USD en 2012. Au préalable, la Cour relève que si la décision attaquée mentionne ce dernier montant comme réalisé en 2010, au lieu de 2012, le tableau des reprises le rattache correctement, comme le souligne la recourante, à la période fiscale 2012. Le recourante conteste la réalisation d'un revenu en lien avec ces opérations. Il s'agit, à son sens, de rachats de titres qui ont trait à un portefeuille non déclaré, sans incidence sur l'impôt sur le revenu. Ici encore, force est de constater que la recourante ne pouvait pas, au stade de la réclamation ou même devant la Cour de céans, ne pas expliquer l'origine des fonds non déclarés. Dans la mesure où ce n'est pas tant l'opération de rachat de titres qui est visée par la reprise d'impôt mais l'émergence d'un élément de fortune qui était resté non déclaré jusque-là, que les revenus déclarés de la recourante et de son défunt mari ne permettent pas d'expliquer, compte tenu de leurs autres revenus déclarés ou repris, ni comment ces sommes d'argent auraient pu provenir d'une source de revenus non imposables, il revenait incontestablement à la recourante d'expliquer l'origine des fonds. Or, elle ne l'a pas fait, de telle sorte qu'elle doit se laisser opposer les conséquences de ce défaut de preuve. d) Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve amènent à la même conclusion s'agissant des reprises faites sous référence n° 195.06 à 09, qui sont liées à des versements sur le compte de A. _____ auprès de la banque C. _____ effectués entre le 6 avril 2010 et le 26 mai 2010 par quatre sociétés, soit _____. Pour justifier ces versements, la recourante expose que A. _____ était propriétaire d'une usine en _____, achetée en 2004, dont la construction n'a jamais été terminée, mais au travers de laquelle il aurait vendu des machines et des équipements en 2010. Or, la recourante n'a pas apporté d'élément permettant de prouver ses allégations, de telle sorte que son grief contre la décision sur réclamation doit être rejeté.

E. 8

Les dernières contestations de la recourante concernent les reprises liées à l'impôt sur la fortune, en particulier l'imposition d'objets d'art ainsi que ses autres objets mobiliers. a) La recourante conteste d'abord l'imposition en fortune des objets d'arts qu'elle détenait dans sa villa _____ à _____. L'autorité fiscale s'est fondée sur la valeur assurée des objets, plus précisément la police ECA (assurance Mobilière Ménage) datée du _____, rééditée le _____, qui fait référence à une valeur de 1'260'000 francs. La recourante indique à cet égard que la valeur imposable des objets d'art ne serait pas représentative de leur valeur vénale et qu'il y aurait lieu de se fonder sur l'évaluation faite par A. _____ lui-même telle que " correctement reportée dans les déclarations d'impôt successives ". A toutes fins utiles, il est ici rappelé que l'art. 62 de la loi fédérale du 2 avril 1908 sur le contrat d'assurance (LCA; RS 221.229.1) pose le principe général selon lequel l'assurance couvre la valeur de remplacement, qui doit être calculée d'après la valeur que représentait l'objet à assurer au moment du sinistre. Selon la jurisprudence, la valeur de remplacement peut donc être un indice suffisant, voire une présomption, pour déterminer la valeur objective des objets assurés. A défaut d'autre preuve pertinente, il n'est pas arbitraire de se fonder, pour des meubles et des tableaux, sur la valeur de remplacement figurant dans une police d'assurance récente et fondée sur l'estimation d'un expert (Joseph Merhai/Thomas Pasquier, *L'Art et sa valeur*, Pour une approche pragmatique de la qualité et de la valeur d'une œuvre d'art à l'usage des praticiens, 2022, p. 47). Cette valeur correspond au prix qui serait obtenu en cas

de vente du bien dans des conditions normales. En pratique, les autorités fiscales se réfèrent en général à la valeur d'assurance, le contribuable demeurant libre de démontrer une valeur vénale inférieure (Xavier Oberson, *Le prix de l'œuvre d'art en droit fiscal : le fisc a-t-il du goût?* in: Pierre Gabus/Anne-Laure Bandle, *L'art a-t-il un prix ? L'évaluation des œuvres d'art, ses défis pratiques et juridiques*, 2014, pp. 107-118). Dans les cas où la valeur d'assurance ne représente pas une valeur de marché, le recours à d'autres moyens est nécessaire. Il est ainsi notamment possible de procéder à une expertise. Si la valeur d'assurance correspond à la valeur de remplacement, il ne peut être exclu que cette dernière s'éloigne de la valeur de marché, certains auteurs estimant que la valeur d'assurance est en général plus haute que la valeur vénale (Alexander Jolles/Madeleine Simonek/Patrick Waldburger, *Kunst und Steuern*, in *Kunst & Recht, Schwerpunktthemen für den Kunstsammler*, 2007, pp. 74 ss, spéc. p. 78). Ainsi, certains cantons tentent de corriger les défauts inhérents à l'usage de la valeur d'assurance comme base pour définir la valeur d'une œuvre d'art en diminuant ladite valeur d'assurance de moitié (cf. par exemple, pour le canton de Berne, TaxInfo, "Evaluation de la fortune", selon laquelle, un abattement de 50% sur la valeur d'assurance est réalisé pour déterminer la valeur fiscale). En l'espèce, force est de constater que la seule dénégation de la recourante quant à la survalorisation des œuvres d'art détenues ne saurait naturellement suffire à renverser la présomption selon laquelle la valeur d'assurance des objets assurés correspond à leur valeur vénale. Il appartenait à la recourante d'expliquer pourquoi elle avait fait valoriser spécifiquement, à hauteur de 1'260'000 fr., les objets que le couple détenait au titre de " objets d'art, valeurs " si ces actifs étaient véritablement surévalués. C'est d'autant plus le cas que, visiblement, cette valorisation établie en 2012 a été réévaluée en 2018, dans la nouvelle police ECA des contribuables. A tout le moins, elle pouvait lister les œuvres d'art qui faisaient l'objet de ce point particulier de l'assurance conclue, en rendant plausible une baisse de valeur ou la vente d'une partie des œuvres. Or, rien au dossier ne permet de déterminer ce qu'il en est. A défaut d'explications tangibles, la recourante doit se laisser opposer la valorisation découlant de la police d'assurance à laquelle elle a souscrit. Sur ce point, les griefs de la recourante ne peuvent qu'être rejetés. b) Il n'est en outre pas évident de déterminer si la recourante conteste aussi le principe même de l'imposition en fortune des objets d'art précités. En effet, ce n'est qu'au regard de la reprise concernant les autres objets mobiliers (sous référence 440.00), que la recourante invoque une exonération (Recours, p. 5; Réplique, ch. 8 ss). La Cour se prononcera malgré cela sur l'application de l'exonération prévue pour le mobilier de ménage et les objets courants aux œuvres d'art détenues par la recourante. Il sied de rappeler brièvement (cf. au surplus, le consid. 7 supra), le cadre légal spécifique à l'imposition en fortune des œuvres d'art. Les œuvres d'art faisant partie de la fortune privée d'un contribuable sont imposées au niveau cantonal au titre de l'impôt sur la fortune (art. 13 LHID; art. 50 LI) . Font toutefois exception le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant (art. 13 al. 4 LHID et art. 50 al. 3 LI) . Plus spécifiquement, 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. L'art. 50 al. 3 LI prévoit que le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant ne sont pas imposés. Dans le cadre de cette exception, la qualité « d'œuvres d'art » d'un objet n'a que peu d'importance, l'élément litigieux et sujet à interprétation étant souvent le caractère « meublant » ou non de l'œuvre et non pas sa qualité « artistique » (Joseph Merhai/Thomas Pasquier, op. cit., 2022, p. 49). Ainsi, bien que l'impôt vise la fortune nette, la loi exonère le mobilier de ménage et les objets

personnels d'usage courant. Comme on l'a vu (supra consid. 7 supra), le législateur ayant posé le principe de l'imposition générale de la fortune, il faut appréhender de façon restrictive les exonérations (Frédéric de le Court/Danielle Axelroud Buchman, Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques, in: RF 66/2011, p. 905). Par mobilier de ménage, on vise les objets qui servent à l'habitation, se trouvent dans la maison et font partie de l'ameublement habituel (Hannes Teuscher/Franck Lobsinger, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4^{ème} éd., 2022, N 38 ad art. 13 LHID). Les objets personnels sont tous les biens (habits, montres, bijoux, appareils de photo, caméras, électronique, articles de sports, etc.) qui servent effectivement à la vie de tous les jours. En principe, le critère de distinction est bien l'utilisation du bien et non sa valeur. En d'autres termes, il s'agit de vérifier si l'objet à qualifier sert à l'usage courant ou au placement. L'exonération n'est en effet admise que dans le premier cas (Frédéric De le Court/Danielle Axelroud Buchman, op. cit., p. 905). Généralement, l'approche doit se faire de cas en cas, compte tenu de toutes les circonstances et du but de l'exonération visée par l'article 13 al. 4 LHID. Dans un ancien arrêt (StE 1997 B 52.1 N 3, cité in: Tesucher/Lobsinger, op. cit., N 40), le Tribunal fédéral a considéré que l'exonération du mobilier de ménage tendait essentiellement à mettre en œuvre le principe de praticabilité car il est difficile et coûteux d'estimer régulièrement un bien de consommation dont la valeur a tendance à diminuer. Il s'agit avant tout d'éviter les difficultés pratiques liées : (i) à la mise en œuvre de l'imposition sur des biens de consommation, dont la valeur diminue avec le temps ; (ii) à l'évaluation de ces biens ; (iii) à la disproportion entre les charges liées à la taxation et les recettes attendues de cette imposition. Ce système tend de surcroît à respecter la sphère privée de l'individu (dans le même sens, Xavier Oberson, op. cit., p. 110). En revanche, ne peuvent bénéficier de l'exonération des biens qui sont certes situés au lieu de résidence du contribuable, mais qui servent avant tout au placement de la fortune, car cela irait au-delà du but visé par la norme. En l'espèce, il résulte de la police d'assurance que la recourante avait fait assurer de manière séparée le mobilier de ménage et les objets d'art qu'elle détenait. Au surplus, le montant assuré, soit 1'260'000 fr., montre que, dans l'ensemble à tout le moins, ces biens ne sauraient être qualifiés de mobilier de ménage au sens des dispositions légales précitées. Si dans l'absolu une telle valeur ne peut exclure en soi qu'il s'agisse d'un tel mobilier, il revenait incontestablement à la recourante d'expliquer quels étaient les objets d'art couverts par l'assurance sous ce montant et surtout en quoi ils pouvaient être qualifiés de mobilier de ménage. Plus précisément, il lui revenait de démontrer que l'utilisation faite des " objets d'art " couvert par la police d'assurance relevait d'un mobilier de ménage et pas d'un placement de sa fortune privée. Or, rien au dossier ne le démontre. Par conséquent c'est à juste titre que l'autorité intimée a procédé à l'imposition et au rappel d'impôt de cet élément de fortune, qui ne pouvait pas être qualifié de mobilier de ménage et ne tombait donc pas dans le champ de la fortune mobilière exonérée. c) La recourante invoque encore une mauvaise application de l'art. 54 LI. Elle soutient en effet que cette disposition tendrait à n'imposer de manière générale que les 50% de la valeur d'assurance incendie de tous les biens mobiliers imposables. Cette disposition a la teneur suivante: "1 Les objets mobiliers imposables [souligné par la Cour] sont estimés, en règle générale, au 50% de la valeur totale de l'assurance incendie. 2 De ce montant réduit, une déduction de 50'000 francs est accordée pour les contribuables imposés séparément, au titre de valeur de mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant; cette déduction est doublée pour les époux vivant en ménage commun." Il résulte au surplus des travaux

parlementaires de l'adoption de la LI (Bulletin du Grand conseil [BGC], séance du mardi après-midi 30 mai 2000, p. 785), ce qui suit: "5.5 Imposition du mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant (art. 50, al. 3 LI 2001). L'article 13, alinéa 4 LHID prévoit que les éléments de fortune précités ne sont pas imposés (texte repris par l'article 42, alinéa 4 de l'initiative). Il convient de souligner que la notion de mobilier de ménage et d'objets personnels d'usage courant ne s'étend pas aux meubles et objets de collection (cf. chiffre 5.9). L'article 37 LI actuelle prescrit que le mobilier de ménage est imposé pour la moitié de sa valeur d'assurance; il prévoit en outre une déduction de 20'000 francs. Cette disposition est supprimée et remplacée par l'article 50, alinéa 3 du projet, qui prévoit l'exonération de ces éléments de fortune." De même, plus loin, le message indique (p. 787): "Comme vu ci-dessus (cf. chiffre 5.5), le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant ne seront plus imposables, en application de la LHID. Compte tenu de la difficulté d'estimer les objets mobiliers encore soumis à l'impôt et par mesure de simplification, l'article 54 prévoit l'imposition de ces éléments à 50% de la valeur d'assurance incendie (qui correspond à la valeur à neuf). Cette disposition prévoit une déduction de 50'000 francs pour les contribuables imposés séparément, doublée pour les époux vivant en ménage commun. Ces montants correspondent à une valeur moyenne du mobilier de ménage (non imposable). Tout comme dans la loi actuelle, il s'agit là d'un principe, le contribuable pouvant toujours prouver que la valeur des objets mobiliers imposables est inférieure à la présomption résultant de la loi. Il faut préciser ici que les autres éléments de la fortune privée (automobile, bateau, avion, chevaux de selle, collection de timbres, tableaux, bijoux, etc.) sont soumis à la règle générale de l'article 52 du projet (imposition à la valeur vénale), tout comme dans la loi actuelle." Or, le texte actuel de l'art. 54 al. 2 LI ("De ce montant réduit, une déduction de 50'000 francs est accordée pour les contribuables imposés séparément, au titre de valeur de mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant; cette déduction est doublée pour les époux vivant en ménage commun") provient d'un ajout de la commission adopté sans discussion pendant les débats parlementaires et qui visait à préciser le texte (cf. intervention de M. Guy Parmelin, alors rapporteur de la commission, BGC, mardi après-midi 13 juin 2000, p. 1529). Il résulte de ce qui précède que dans le système d'imposition de la fortune du canton de Vaud, à la suite de l'adoption de la loi harmonisée, le législateur a entendu d'une manière générale imposer la fortune mobilière privée à sa valeur vénale et que, pour satisfaire à la LHID, il a été décidé que le mobilier de ménage et les objets personnels seraient exonérés. En revanche, le législateur a expressément souhaité que les autres éléments de la fortune privée (automobile, bateau, avion, chevaux de selle, collection de timbres, tableaux, bijoux, etc.) soient soumis à la règle générale d'une imposition à la valeur vénale. Dans ce système, l'ensemble des objets mobiliers – et donc pas uniquement le mobilier de ménage et les affaires personnelles – est imposé à hauteur de 50% de la valeur de l'assurance incendie- de ces éléments, dont est déduit un montant de 50'000 fr (doublé pour les couples mariés). L'exonération imposée – si l'on ose dire – par le droit fédéral harmonisé est par conséquent réalisée par une valorisation à 50% de la valeur incendie moins 50'000 fr que le législateur a estimé correspondre à une valeur ordinaire d'un mobilier de ménage et d'affaires personnelles. On ne saurait admettre, compte tenu en particulier du message et des travaux législatifs rappelé ci-dessus que la loi viserait à n'imposer que les 50% de l'ensemble de la fortune mobilière d'un contribuable. Par conséquent, c'est à juste titre que l'abattement des 50% sur la valeur de l'assurance incendie n'a été appliqué, en l'espèce, qu'aux biens mobiliers pouvant être qualifiés de mobilier de ménage et pas aux œuvres d'art détenues par la recourante. c) S'agissant

finalement de la valorisation en fortune du "véritable" mobilier de ménage, l'autorité fiscale a cumulé les valeurs figurant dans la police d'assurance, autres que les objets d'art, qui totalisaient 559'000 francs. Elle a pris en considération les 50% de cette valeur, conformément à l'art. 54 al. 1 LI ("Les objets mobiliers imposables sont estimés, en règle générale, au 50% de la valeur totale de l'assurance incendie."). Une déduction pour les couples vivant en ménage commun a au surplus été admise : elle se montait à 108'000 fr. sur les périodes fiscales 2008 et 2009 et a été augmentée à 112'000 fr. dès la période fiscale 2010. Il résulte cependant de la police d'assurance des contribuables qu'un montant de 100'000 fr. était réservé pour les achats futurs. Or, la police n'a pas été augmentée entre 2012 et 2018, de telle sorte qu'il faut constater que cette réserve était restée une réserve uniquement et ne correspondait pas à une contre-valeur de biens mobiliers. Le but d'une telle réserve consiste à éviter une sous-assurance liée à l'augmentation du nombre d'objets assurés. Rien au dossier ne permet d'admettre que cette réserve ait été utilisée. C'est donc à tort que l'autorité intimée a inclus ce poste de l'assurance incendie dans l'assiette de la reprise n° 440.00. La décision doit être réformée sur ce point, dans ce sens que la reprise 440.00 est modifiée comme suit: périodes fiscales 2008 et 2009, la reprise se monte à 121'750 fr. (459'500/2 -108'000), puis pour les périodes 2010 à 2017 à hauteur de 117'750 francs. h) Quant aux autres reprises sur la fortune, force est de constater que la recourante n'apporte aucun élément qui permettrait de mettre en cause les reprises effectuées par l'autorité intimée. Ainsi, la recourante n'explique pas le motif des versements effectués sur le compte bancaire *****, totalisant 50'954'184 fr. de 2008 à 2017, à partir du compte bancaire C. _____ de A. _____. Elle parle de "permutation de fortune" dans son recours, ce qui à tout le moins laisse penser qu'il s'agissait bien de sa fortune et que la reprise est justifiée. Il en va de même des versements effectués au profit de la société ***** pour un montant total de 16'050'822 fr. (de 2008 à 2017). La recourante conteste être propriétaire de cette société off-shore, et avance qu'il s'agirait d'un bureau d'architecture mandaté pour des travaux sur un immeuble à *****. Elle n'apporte cependant aucun élément de preuve ni aucun autre document qui permettrait de soutenir cette thèse, laquelle paraît en l'état peu probable. La reprise est confirmée.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent à une admission très partielle du recours et à la réforme de la décision du 17 juin 2022 conformément au consid. 9c) ci-avant. La recourante, qui n'obtient que très partiellement gain de cause, sur un point qu'elle n'invoquait pas, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), arrêtés à 20'000 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.