

VD_OMNI FI.2024.0002 vom 7. Mai 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-05-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0002

FR: VD_OMNI FI.2024.0002 du 7 mai 2024

IT: VD_OMNI FI.2024.0002 del 7 maggio 2024

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Procédure de rappel d'impôt et de soustraction ayant abouti à des reprises dans les comptes de la société, ainsi que chez les détenteurs de parts et à des prononcés d'amendes. Question laissée indécise de savoir si le recours, dont la motivation est quasi-inexistante et qui renvoie à de précédentes écritures, est recevable. Les conditions d'un rappel d'impôt sont réalisées, la taxation incomplète des contribuables (gérants) résultant notamment de la découverte de comptes bancaires non déclarés. Durant les années 2008 à 2017, les recourants ont perçu des avantages appréciables en argent de la société dont ils sont les gérants. L'ACI a considéré à juste titre que ces prestations devaient être ajoutées à leur revenu imposable à titre de rendement de la fortune mobilière, les recourants n'ayant pas établi que les avantages consentis par la société ne leur avaient pas profité. Les reprises sont intégralement confirmées. Confirmation également des amendes pour tentative de soustraction et soustraction d'impôt prononcées à l'encontre du recourant, en sa qualité de détenteur de la majorité, voire de l'intégralité des parts sociales. Recours très partiellement admis, la période fiscale 2008 étant atteinte par la prescription absolue du droit de taxer.

Erwägungen

E. 1

de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) dispose que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. A teneur de l'art. 140 al. 2 LIFD, le contribuable doit indiquer, dans l'acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve; les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. b) D'après la jurisprudence, les conclusions et motifs du recours doivent manifester la volonté de recourir, c'est-à-dire de contester la décision attaquée et d'en obtenir la modification: c'est là l'élément constitutif central d'un recours. La jurisprudence fait preuve d'une relative souplesse en ce qui concerne tant la formulation des conclusions que la motivation des recours. Elle n'exige ainsi pas que les conclusions soient formulées explicitement, quand elles résultent clairement des motifs allégués. Il suffit qu'on puisse déduire de l'acte de recours sur quels points et pour quelles raisons la décision attaquée est contestée (cf. arrêts PS.2022.0077 du 20 janvier 2023 consid. 2a, et les références citées; PS.2018.0089 du 5 août 2019 consid. 1a; AC.2016.0216 du 8 février 2017 consid. 1c; PS.2014.0055 du 3 septembre 2014 consid. 1a). La simple allégation que la décision serait erronée et le seul

renvoi global à des actes de procédure antérieurs sont en revanche insuffisants (ATF 113 Ib 287). Si elle ne doit pas nécessairement être pertinente, la motivation du recours doit à tout le moins se rapporter à l'objet de la décision attaquée et au raisonnement juridique qui la soutient, sous peine d'irrecevabilité (cf. arrêts PS.2022.0077 du 20 janvier 2023 consid. 2a; PS.2018.0089 du 5 août 2019 consid. 1a; PS.2015.0092 du 14 juin 2016 consid. 1; v. ég. Bovay/Blanchard/Grisel Rapin, Procédure administrative vaudoise – LPA-VD annotée, 2^{ème} éd., Bâle 2021, n. 2.5.2 ad art. 79). c) En l'occurrence, la motivation contenue dans l'acte de recours du 19 décembre 2023 ne respectait manifestement pas les exigences décrites ci-dessus en matière de motivation, les recourants se limitant en effet à renvoyer au recours déposé par la société dont ils sont les associés, qui lui-même renvoie à des précédentes écritures, sans s'en prendre au raisonnement de la décision attaquée. Les recourants, qui ont été invités à régulariser leur acte de recours, n'ont fourni aucune explication complémentaire, hormis l'écriture complémentaire du 15 janvier 2024, qui ne les concerne toutefois pas directement, puisqu'il émane de la société dont ils sont associés. Même s'il fallait admettre que cet acte concerne également les recourants à titre personnel, il faut relever qu'il ne contient aucun argument dirigé spécifiquement contre la motivation de la décision attaquée. La société dont les recourants détiennent les parts se limite en effet à reprendre certains des arguments développés dans de précédentes écritures, sans les développer, alors que l'autorité intimée y a répondu de manière circonstanciée. Il est douteux que cette motivation satisfasse aux exigences de recevabilité des art. 79 LPA-VD et 140 LIFD. Cette question peut demeurer indécise, le recours devant quoi qu'il en soit être rejeté pour les motifs qui suivent.

E. 2

Les recourants ont manifestement qualité pour recourir à l'encontre de la décision portant sur les aspects de taxation. Seul le recourant, à l'exclusion de la recourante, est en revanche touché par la décision de prononcé d'amende. Les conclusions de la recourante tendant à l'annulation de cette décision sont par conséquent irrecevables. Sous cette réserve, il convient d'entrer en matière sur le fond du litige.

E. 3

Sur le fond, le litige porte, d'une part, sur certaines des reprises opérées par l'ACI dans le revenu des recourants pour les périodes fiscales 2008 à 2017, et, d'autre part, sur le montant des amendes infligées au recourant pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere"), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146 et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, la cour statue en deux étapes: elle rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, elle peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique

statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2022.0089 du 21 septembre 2023 consid. 3a; FI.2011.0066 du 14 août 2012; FI.2003.0022 du 14 juin 2007). Avertis de cette possibilité, les recourants ont opté pour une procédure unifiée. Le présent litige portera dès lors tant sur la problématique de la taxation des recourants relative aux périodes fiscales 2008 à 2017, que sur les amendes prononcées à l'encontre du recourant.

E. 4

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. 5

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; arrêts TF 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4 non publié in ATF 149 II 74; 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 4). a) S'agissant en premier lieu de la taxation, plus particulièrement 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 aux recourants le 11 décembre 2018 pour l'entier des périodes fiscales 2008 à 2016, 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. Le délai de quinze ans du droit de taxer est en revanche échu, en ce qui concerne la période fiscale 2008. b) S'agissant des amendes, selon le droit en vigueur avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP [RS 311.0], en relation avec l' ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. Les art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID et 254 al. 1 let. b ch. 1 LI, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, ont un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. arrêt 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts TF 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4 non publié in ATF 149 II 74; 2C_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 4.1 et les arrêts cités). En l'occurrence, la décision rendue par l'autorité inférieure date du 15 décembre 2021. L'autorité intimée a par conséquent retenu à juste titre que les éventuelles amendes qui auraient pu être prononcées en lien avec les périodes fiscales 2008 à 2010 sont désormais prescrites. La prescription des amendes pour les périodes fiscales ultérieures a en revanche cessé de courir avec la notification de la décision du 15 décembre 2021.

E. 6

Il convient en premier lieu d'examiner le bien-fondé du rappel d'impôt, s'agissant des périodes fiscales 2009 à 2013, qui ont fait l'objet d'une décision de taxation définitive. a) Selon les art. 151 al. 1 LIFD, 53 al. 1 LHID et 207 al. 1 LI, dont les teneurs sont identiques, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. TF 2C_640/2010 du

E. 11

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être très partiellement admis, dans la mesure où il concerne la taxation de la période fiscale 2008, atteinte par la prescription en cours de procédure. La décision attaquée doit ainsi être annulée sur ce point. Elle est confirmée pour le surplus. Un émoulement de 10'500 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent dans une très large mesure, solidairement entre eux (cf. art. 144

al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; RSV 173.36.5.1]; cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Au vu des circonstances, soit en particulier du fait que le tribunal était tenu d'examiner d'office la question de la prescription, que les recourants ne se sont pas prononcée sur cette question et que les griefs soulevés à l'appui de leurs recours se sont pour le reste révélés infondés, il n'y a pas lieu d'allouer aux intéressés une indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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