

# BGer 2C 149/2022 vom 13. Oktober 2022

Bundesgericht, 2022-10-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_149\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_149_2022)

FR: TF 2C 149/2022 du 13 octobre 2022

IT: TF 2C 149/2022 del 13 ottobre 2022

## Regeste

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1.1

Le présent recours est dirigé contre un arrêt du Tribunal cantonal qui concerne les ICC et l'IFD dus par le recourant pour l'année 2012, de même que deux amendes infligées à l'intéressé pour tentative de soustraction fiscale en lien avec les deux impôts précités. Il est ainsi dirigé contre une décision rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts visés en l'espèce (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3).

### E. 1.2

D'après l' art. 90 LTF , le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi n'équivaut en règle générale pas à une décision finale. Il constitue en principe une décision incidente contre laquelle un recours au Tribunal fédéral n'est envisageable qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF ( ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence admet toutefois qu'un arrêt de renvoi soit assimilé à une décision finale, notamment en matière fiscale, si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1). En l'occurrence, d'un point de vue formel, l'arrêt entrepris constitue un arrêt de renvoi. Le Tribunal cantonal y admet en effet très partiellement le recours du recourant et renvoie la cause à l'Administration cantonale pour que celle-ci procède à un nouveau calcul des compléments d'impôts dus par l'intéressé en tenant compte d'une provision AVS déductible de son revenu quelque peu plus élevée. Ce faisant, le jugement attaqué, qui confirme pour le reste entièrement la décision rendue sur réclamation par l'autorité de taxation, ne laisse aucune latitude à cette dernière, celle-ci étant simplement invitée à effectuer les modifications décidées par le Tribunal cantonal s'agissant des ICC et de l' IFD 2012 et à imposer le recourant sur cette base. D'un point de vue matériel, l'arrêt attaqué doit donc être considéré comme une décision finale sujette à recours devant le Tribunal fédéral.

### E. 1.3

Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF ), par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant tant pour l'IFD que pour les ICC, ce qui est en principe admissible. On ne peut dès lors pas reprocher au recourant d'avoir violé les règles de forme et de motivation imposées par l' art. 42 LTF , en formant les mêmes griefs et pris des conclusions identiques pour les deux catégories d'impôts dans son recours (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et 1.3.3), étant précisé que l'on comprend desdites conclusions - certes formulées de manière constatatoire - que le recourant demande qu'il soit ordonné à l'Administration cantonale de déduire de son revenu déterminant les 3'325'000 fr. versés à C.\_\_\_\_\_ pour fixer l'IFD et les ICC 2012 (cf. art. 107 al. 2 LTF ).

#### **E. 1.4**

Partant, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours déposé.

#### **E. 2.1**

Le Tribunal fédéral examine d'office le droit fédéral ( art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF ), ainsi que le droit cantonal harmonisé ( ATF 143 II 259 consid. 2.1; 134 II 207 consid. 2). Ce faisant, il fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, ce qui correspond à la notion d'arbitraire ( ATF 140 III 264 consid. 2.3), et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral ( art. 99 al. 1 LTF ).

#### **E. 2.2**

En l'occurrence, dans la partie "en droit" de son mémoire, le recourant présente une argumentation juridique qui mélange les questions de fait et de droit et dans laquelle il se réfère à des faits qui tantôt n'ont pas été constatés par le Tribunal cantonal, tantôt contredisent ceux retenus par celui-ci. Ce faisant, le recourant ne prétend jamais que l'autorité précédente aurait établi les faits de manière arbitraire ou "manifestement inexacte" dans son arrêt. De même ne se réfère-t-il d'aucune façon à son droit limité de contester les faits de l'arrêt attaqué, tel que prévu à l' art. 97 al. 1 LTF , disposition que l'intéressé ne cite au demeurant nulle part dans ses écritures. Une telle façon de procéder - en tant qu'elle remet en question les faits retenus dans l'arrêt attaqué comme devant une autorité d'appel - est inadmissible devant le Tribunal fédéral. Il s'ensuit que les diverses critiques que le recourant formule au travers de son mémoire à l'encontre de l'établissement des faits opéré par le Tribunal cantonal ne seront pas examinées, ni les diverses pièces annexées au recours sur lesquelles dites critiques semblent se fonder. Le Tribunal fédéral traitera ainsi les violations du droit alléguées par le recourant à la seule lumière des faits constatés dans l'arrêt attaqué.

#### **E. 3**

Sur le fond, le litige porte sur deux points. Premièrement, il a trait au traitement fiscal qu'il convient de réserver - tant du point de vue de l'IFD que des ICC - aux 3'325'000 fr. que le

recourant a versés à C. \_\_\_\_\_ en 2012. A cet égard, il s'agit plus particulièrement d'examiner s'il convient de réintégrer ce montant dans le revenu imposable du recourant, comme l'ont fait les autorités précédentes. Secondement, le litige concerne la question de la légalité des deux amendes de, respectivement, 167'950 fr. et 438'100 fr. prononcées à l'encontre du recourant pour tentative de soustraction fiscale en lien avec les deux impôts précités, étant précisé que la réponse qui devra être donnée à cette question dépend en grande partie de celle donnée à la première. II. Impôt fédéral direct (IFD)

#### **E. 4**

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal cantonal a estimé que, d'un point de vue fiscal, le bénéfice obtenu par le recourant en 2012 grâce à l'opération immobilière dite "de la Route B. \_\_\_\_\_" devait être calculé sans qu'il ne soit tenu compte du versement de 3'325'000 fr. que l'intéressé avait opéré la même année en faveur C. \_\_\_\_\_. Le recourant considère pour sa part que ce montant devrait au contraire être déduit de son revenu imposable 2012, car il représenterait la part de bénéfice à laquelle la personne susmentionnée aurait eu droit en tant que membre de l'une des sociétés simples fondées pour la promotion immobilière de la Route B. \_\_\_\_\_.

#### **E. 4.1**

Selon l' art. 16 al. 1 LIFD , l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Aux termes de l' art. 18 al. 1 LIFD , sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Cela étant, si cette activité est exercée en société simple, en société en nom collectif ou en société en commandite, chacun des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société, ce conformément à l' art. 10 al. 1 LIFD . Cela signifie qu'en application de cette disposition légale, les associés de l'une des sociétés de personnes précitées ne doivent en principe pas être imposés sur la part de bénéfice qui revient à un autre associé sur la base des dispositions contractuelles ou légales applicables (cf. notamment arrêts 2C\_325/2015 du 3 novembre 2015 consid. 2 et 2A.74/2003 du 8 septembre 2004 consid. 2.4).

#### **E. 4.2**

Les entités visées par l' art. 10 al. 1 LIFD sont les communautés de personnes organisées selon le droit suisse qui n'ont pas la personnalité juridique et qui ne constituent donc pas des sujets fiscaux indépendants (arrêt 2C\_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 10.1).

L'application de cette disposition suppose donc - outre le cas particulier de l'hoirie - l'existence d'un contrat fondant une société de personnes au sens du droit civil, par exemple une société simple au sens de l'art. 530 du Code des obligations (CO; RS 220), laquelle peut avoir été créée de manière tacite (cf. arrêt 2C\_325/2015 du 3 novembre 2015 consid. 2.3).

L'exigence d'un contrat de société préexistant correspond au principe selon lequel l'appréciation fiscale se fonde en règle générale sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties (cf. notamment arrêts 2C\_780/2014 du 29 avril 2015 consid. 2.2; 2C\_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.5.1). En l'occurrence, à teneur de l' art. 530 al. 1 CO , la société simple constitue un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun. La société simple se présente ainsi comme un contrat de durée dont les éléments caractéristiques sont, d'une part, le but commun qui rassemble les efforts des

associés et, d'autre part, l'existence d'un apport, c'est-à-dire une prestation que chaque associé doit faire au profit de la société (voir, entre autres, ATF 137 III 455 consid. 3.1). Les associés doivent avoir l'animus societatis, c'est-à-dire la volonté de mettre en commun des biens, des ressources ou des activités en vue d'atteindre un objectif déterminé, d'exercer une influence sur les décisions et de partager non seulement les risques et les profits, mais surtout la substance même de l'entreprise (ATF 99 II 303 consid. 4a; aussi arrêt 4A\_251/2016 du 13 décembre 2016 consid. 5.2.1).

#### **E. 4.3**

La qualification juridique d'un contrat consiste en une question de droit qui doit se résoudre au regard du contenu dudit contrat (ATF 144 III 43 consid. 3.3). Pour ce faire, il s'agit, en premier lieu, de déterminer le contenu de celui-ci, en recherchant la réelle et commune intention des parties (interprétation subjective; cf. art. 18 al. 1 CO). Si une telle intention ne peut être constatée, le contenu du contrat doit être interprété selon le principe de la confiance (interprétation normative ou objective; ATF 144 III 43 consid. 3.3; 140 III 134 consid. 3.2; arrêt 4A\_643/2020 du 22 octobre 2021 consid. 4.2.1 et 4.2.2). Une fois le contenu du contrat déterminé, il convient, dans une seconde étape et sur cette base, de catégoriser juridiquement la convention (arrêt 4A\_53/2021 du 21 septembre 2021 consid. 5.1.1).

#### **E. 4.4**

Du point de vue du pouvoir d'examen du Tribunal fédéral, ce que les parties savaient, ont voulu ou ont effectivement compris lors de la conclusion du contrat relève du fait (ATF 133 III 675 consid. 3.3). La détermination de cette volonté subjective des parties repose sur l'appréciation des preuves par le juge. Il s'agit d'une question qui relève de l'établissement des faits et que le Tribunal fédéral ne peut réexaminer que sous l'angle de l'arbitraire (ATF 140 I 114 consid. 3.3.4), ce qui suppose un grief invoqué conformément à l'art. 106 al. 2 LTF.

#### **E. 4.5**

En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué que le recourant a versé une somme de 3'325'000 fr. à C. \_\_\_\_\_ en 2012, après avoir signé avec elle une "Convention de partenariat" relative à un projet d'acquisition et de promotion immobilières portant sur quatre parcelles situées à la Route B. \_\_\_\_\_ à U. \_\_\_\_\_. Le Tribunal cantonal a établi qu'à l'aune de ce contrat conclu le 25 février 2011, le recourant devait développer ou faire développer sur les parcelles précitées un projet de construction répondant à la réglementation et la planification cantonales et communales. Quant à C. \_\_\_\_\_, elle était censée assumer la communication et l'information nécessaires auprès des vendeurs de manière à ce que ces derniers ne s'orientent pas vers un autre partenaire de vente. En contrepartie, elle avait droit à une "commission" de 5 % ou 25 % sur le prix de vente effectif, dans l'hypothèse, respective, où la promotion projetée était réalisée ou, pour une quelconque raison, le projet cédé à un promoteur tiers.

#### **E. 4.6**

Eu égard au contenu de cette convention, ainsi qu'à diverses circonstances ayant entouré et suivi sa conclusion, le Tribunal cantonal a retenu que la "commune et réelle intention" des parties était de garantir une rémunération à C. \_\_\_\_\_, tout en excluant une participation de celle-ci à d'éventuelles pertes en cas d'échec de la promotion immobilière. L'autorité précédente a par ailleurs constaté que C. \_\_\_\_\_ n'avait jamais été impliquée d'aucune

manière dans la gestion de cette opération immobilière, ni dans la prise des décisions nécessaires à son avancée, et qu'elle n'avait jamais exercé un quelconque contrôle sur l'activité du recourant. Ces éléments dénotaient, selon les juges cantonaux, une absence de tout animus societatis entre les parties, de sorte que la "Convention de partenariat" du 25 février 2011 ne pouvait pas être qualifiée de contrat de société simple au sens des art. 530 ss CO . Il en découlait que, d'un point de vue fiscal, le montant de 3'325'000 fr. versé par le recourant à C.\_\_\_\_\_ ne pouvait pas représenter une répartition de parts de bénéfice entre associés au sens de l' art. 10 al. 1 LIFD . Le Tribunal cantonal a dès lors refusé de le déduire du bénéfice brut de 6'552'204 fr. 05 que l'intéressé avait obtenu grâce à l'opération immobilière de la Route B.\_\_\_\_\_.

#### **E. 4.7**

Comme on vient de le voir, il ressort de l'arrêt attaqué, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF et supra consid. 2.2), que le recourant et C.\_\_\_\_\_ n'ont jamais eu l'intention de se partager la responsabilité d'éventuelles pertes dans le cadre du projet immobilier de la Route B.\_\_\_\_\_, le premier s'étant au contraire engagé à assurer une rémunération importante à la seconde, ce indépendamment du succès de l'opération. Il a par ailleurs été établi par le Tribunal cantonal que C.\_\_\_\_\_ n'avait jamais participé aux différentes décisions qui avaient pu être prises dans le cadre de ce projet. Sur la base de ces éléments de fait, on ne voit vraiment pas que le Tribunal cantonal ait mal appliqué le droit fédéral en considérant que la "Convention de partenariat" conclue entre le recourant et l'intéressée avait été conclue sans animus societatis - c'est-à-dire sans que les parties n'aient l'intention de réunir leurs efforts et leurs ressources afin de réaliser un but commun - et que cet accord ne constituait dès lors pas un contrat de société simple au sens de l' art. 530 ss CO . A partir de là, on ne peut pas davantage reprocher aux juges précédents d'avoir estimé que le versement de 3'325'000 fr. opéré en faveur de C.\_\_\_\_\_ ne représentait pas un acte de répartition des bénéfices entre associés devant être retranché du revenu imposable du recourant en application de l' art. 10 al. 1 LIFD .

#### **E. 4.8**

Les critiques soulevés par le recourant - qui n'a du reste jamais invoqué l'existence d'une société simple avant son recours devant le Tribunal cantonal - n'y changent rien. L'intéressé se méprend d'abord complètement sur le contenu de l'arrêt attaqué lorsqu'il soutient que le Tribunal cantonal aurait admis "sans ambiguïté" l'existence d'un animus societatis entre lui et C.\_\_\_\_\_. L'autorité précédente a bel et bien constaté le contraire dans son arrêt, quoi qu'il en dise. Ensuite, en soutenant que C.\_\_\_\_\_ aurait été partie prenante à la réussite du projet et à sa gestion, le recourant oppose de manière appellatoire sa version des faits personnelle à celle établie dans l'arrêt attaqué, ce qui n'est pas admissible devant le Tribunal fédéral (cf. art. 18 CO et supra consid. 2.2). De même prête-t-il une importance démesurée au titre de l'accord l'ayant lié à C.\_\_\_\_\_, à savoir celui de " Convention de partenariat ", correspondant à " partnership agreement " en anglais, lequel indiquerait selon lui sans ambiguïté que les parties souhaitaient être des " partners ", soit des " associés ". Il perd de vue que la qualification d'un contrat s'opère à l'aune de son contenu, en recherchant la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations dont celles-ci auraient pu se servir, parfois de manière inexacte (cf. supra consid. 4.3). C'est enfin à tort que le recourant prétend que l'absence de responsabilité de C.\_\_\_\_\_ en cas de pertes, de même que sa non-participation à la prise de décisions dans la cadre du projet immobilier n'empêcheraient en rien de qualifier la " Convention de partenariat " de contrat

de société simple, aux motifs que les art. 530 et suivants CO ne contiendraient que des règles dispositives sur ces points. Il semble oublier que, si les participants à un projet immobilier sont effectivement libres d'adopter des règles contractuelles dérogeant aux dispositions précitées, ils doivent évidemment s'attendre à ce que leur convention ne réponde pas à la définition légale du contrat de société simple. Cela vaut tout particulièrement si les règles qu'ils concluent s'éloignent, comme en l'espèce, de manière fondamentale des dispositions les plus caractéristiques régissant ce contrat, comme celles posant le principe d'une répartition égale des pertes ou d'une prise de décision en commun, et laissent ainsi transparaître une absence d' animus societatis (cf. art. 533 et 534 CO ), c'est-à-dire une absence de volonté des parties d'unir des efforts en vue d'atteindre un but commun.

#### **E. 4.9**

Sur le vu de ce qui précède, le recours est mal fondé en tant qu'il invoque une violation de l' art. 10 al. 1 LIFD .

#### **E. 5**

Se pose encore la question de savoir si le montant de 3'325'000 fr. versé à C. \_\_\_\_\_ pourrait être déduit des revenus imposables du recourant en tant que frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel au sens de l' art. 27 al. 1 LIFD , comme ce dernier le soutient à titre subsidiaire.

#### **E. 5.1**

Le revenu net des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante se calcule en défalquant du total des revenus obtenus grâce à celle-ci les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (cf. art. 25 et 27 al. 1 LIFD ). A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense (cf. notamment arrêt 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial, ce qui dépend du contexte dans lequel elles sont effectuées (cf. notamment arrêts 2C\_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2 et 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1).

#### **E. 5.2**

En ce qui concerne le fardeau de la preuve, conformément au principe général de l' art. 8 CC (RS 210), il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation. Le contribuable doit quant à lui prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5). C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que celle de sa justification commerciale (cf. notamment arrêts 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.2 et 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 7.1). Une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus ( ATF 137 III 226 consid. 4.3; aussi arrêts 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.2; 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4; 2C\_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1).

#### **E. 5.3**

En l'occurrence, dans l'arrêt attaqué, le Tribunal cantonal est parti - à bon droit - de la prémisse selon laquelle il appartenait au recourant de démontrer en quoi le versement de

3'325'000 fr. opéré en faveur de C.\_\_\_\_\_ aurait constitué une dépense justifiée d'un point de vue commercial. Cela étant, il a constaté que le recourant n'avait nullement réussi à prouver que cette dernière avait déployé une quelconque activité pour le projet de promotion immobilière de la Route B.\_\_\_\_\_, ne produisant aucune pièce en attestant, pas même un témoignage écrit de l'intéressée ou d'un autre tiers à la procédure. Il a dès lors considéré comme établi que le versement de 3'325'00 fr. opéré en faveur de C.\_\_\_\_\_ avait été effectué sans que celle-ci ne fournisse de réelle contrepartie. Sur la base de ce constat, qui lie la Cour de céans ( art. 105 al. 1 LTF ), on ne voit pas qu'il puisse être reproché aux juges précédents d'avoir considéré que le paiement en question constituait une dépense non justifiée d'un point de vue commercial ou professionnel et que celle-ci ne pouvait dès lors pas être déduite du revenu du recourant d'un point de vue fiscal au sens de l'art. 27 al. 1 LIFD .

#### **E. 5.4**

Dans son recours, le recourant ne conteste pas véritablement le raisonnement qui précède. Il se contente d'affirmer que C.\_\_\_\_\_ aurait déployé une activité en sa faveur et qu'il serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive, ancrée à l'art. 127 al. 2 Cst. , de lui imputer une part du bénéfice découlant d'une opération immobilière sans aucune preuve qu'il y avait droit. Ce faisant, il formule un grief qui n'a pas trait à une mauvaise application de l'art. 27 al. 1 LIFD ; le recourant tente en réalité de démontrer l'existence d'un fait qu'il lui incombait de prouver devant les autorités précédentes et dont le Tribunal cantonal a précisément nié l'existence, à savoir l'existence d'un motif à son versement. Ne prétendant pas que la constatation des faits opérée par l'arrêt entrepris serait sur ce point arbitraire, il ne fait que substituer sa propre appréciation des faits à celle de l'autorité précédente, ce qui n'est pas admissible devant le Tribunal fédéral (cf. supra consid. 2.2). Quant à l'argument selon lequel le Tribunal cantonal n'aurait pas démontré qu'il avait le droit de conserver la somme payée à C.\_\_\_\_\_, il revient à prétendre que celle-ci pouvait exiger le versement de cette somme en application d'un contrat de société simple. Or, comme on l'a vu, l'existence d'un tel contrat a précisément été niée à juste titre (cf. consid. 4).

#### **E. 5.5**

Par conséquent, le Tribunal cantonal n'a pas violé l'art. 27 al. 1 LIFD en retenant que le versement de 3'325'000 fr. que le recourant avait opéré en faveur de C.\_\_\_\_\_ n'était pas déductible fiscalement au titre de frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

#### **E. 6**

Le recourant soutient enfin que le fait de n'avoir pas annoncé les 3'325'000 fr. versés à C.\_\_\_\_\_ comme un revenu dans sa déclaration fiscale 2012 ne justifiait pas le prononcé d'une amende de 167'950 fr. pour tentative de soustraction fiscale en matière d'IFD. Il conteste par ailleurs de façon générale la quotité de ladite amende, étant précisé qu'il ne nie pas devoir en payer une, à tout le moins en lien avec d'autres reprises de revenu - non litigieuses - auxquelles a procédé l'Administration cantonale dans le cadre de sa taxation 2012.

#### **E. 6.1**

Il y a tout d'abord lieu d'examiner si, au moment de fixer l'amende pour soustraction fiscale due par le recourant, le Tribunal cantonal pouvait tenir compte de la reprise de bénéfice de 3'325'000 fr. correspondant à la somme d'argent versée à C.\_\_\_\_\_, c'est-à-dire s'il était

en droit de considérer que l'intéressé avait tenté de soustraire ce montant de l'IFD.

### **E. 6.1.1**

Aux termes de l' art. 176 LIFD , en lien avec l' art. 175 al. 1 LIFD , celui qui tente de se soustraire à l'impôt - soit d'obtenir une taxation incomplète - est puni de l'amende. D'un point de vue objectif, il suffit que, dans la procédure de taxation, le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète n'étant pas conforme à la vérité au sens de l' art. 124 al. 2 LIFD (cf. notamment arrêts 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.1 et 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.3). Précisons à cet égard que, s'il n'est pas sûr de la signification fiscale d'un fait, le contribuable ne peut pas simplement le passer sous silence, mais doit signaler l'incertitude. En tout état de cause, il doit exposer le fait en tant que tel de manière complète et exacte (arrêts 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1; 2A.502/2005 du 2 février 2006 consid. 2; 2A.182/2002 du 25 avril 2003 consid. 3.3.1 et 4.4). Sur le plan subjectif enfin, la tentative de soustraction suppose un agissement intentionnel de l'auteur (arrêts 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2 et 2C\_1221/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2), étant précisé qu'établir la conscience et la volonté du contribuable relève de la constatation des faits, laquelle qui le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF ; cf., entre autres, arrêts 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 9.4 et 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1).

### **E. 6.1.2**

En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué que, dans sa déclaration d'impôts 2012, le recourant a annoncé un revenu imposable de 1'538'100 fr. seulement, alors même qu'il a été établi qu'il avait réalisé cet année-là un bénéfice brut de 6'552'204 fr. 05 en lien avec l'opération immobilière de la Route B.\_\_\_\_\_. Le fait est qu'il a notamment décidé de retrancher de ses revenus la somme de 3'325'000 fr. versée à C.\_\_\_\_\_, sans toutefois l'indiquer directement dans sa déclaration fiscale. Ce n'est qu'en annexe de sa déclaration qu'il a joint un document intitulé " Décompte Route B.\_\_\_\_\_ 2012 " aboutissant à un " résultat " de 1'531'948 fr. 20, après déduction de certains " frais " incluant le paiement précité. Or, comme on l'a vu, ce paiement de 3'325'000 fr. n'équivaut manifestement pas au versement d'une part de bénéfice entre associés au sens de l' art. 10 al. 1 LIFD (cf. supra consid. 4). Il ne constitue pas non plus une dépense déductible fiscalement au sens de l' art. 27 al. 1 LIFD (cf. supra consid. 5). Le recourant a donc fourni des renseignements inexacts à l'autorité de taxation en ne faisant pas figurer le montant en cause parmi ses revenus, ce qui aurait évidemment pu conduire à une taxation incomplète. Il importe en l'occurrence peu que l'intéressé n'ait pas caché l'existence d'un tel paiement dans les pièces accompagnant sa déclaration et, plus particulièrement, dans le document " Décompte Route B.\_\_\_\_\_ 2012 ". Il lui incombait à tout le moins de signaler clairement à l'autorité fiscale les doutes qu'il devait nécessairement et sérieusement éprouver quant à la déductibilité de cette "commission" peu ordinaire d'un montant extrêmement important, sachant que celle-ci représentait plus de la moitié du bénéfice brut lié à l'opération immobilière de la Route B.\_\_\_\_\_ et que son paiement était intervenu, d'après l'arrêt attaqué, sans contrepartie, ce quelques mois seulement avant que le compagnon de la bénéficiaire n'opère lui-même un versement de 1'000'000 fr. à des fins indéterminées sur le compte bancaire du recourant. Or, il ressort de l'arrêt attaqué que ce dernier n'a pas jugé utile d'attirer l'attention du fisc sur ce point et qu'il s'est ensuite entêté à affirmer durant toute la procédure de taxation, sans aucune preuve à l'appui, que C.\_\_\_\_\_ avait joué un "

rôle extrêmement important " dans ladite opération, persistant ainsi à donner de fausses informations à l'Administration cantonale. Le Tribunal cantonal a pour le reste constaté dans l'arrêt attaqué que le recourant était, ce faisant, conscient du caractère incorrecte des informations qu'il fournissait à l'autorité fiscale et qu'il avait la volonté de l'induire en erreur afin d'obtenir une taxation moins élevée en ne faisant pas état de l'ensemble de ses revenus et, plus particulièrement, en choisissant d'en retrancher le versement de 3'325'000 fr. effectué sans justification commerciale à C.\_\_\_\_\_. Il y a lieu de s'en tenir à ce constat de fait, qui lie la Cour de céans et dont le recourant ne prétend pas qu'il serait arbitraire (cf. supra consid. 2.2 et 6.1.1). Les conditions d'une tentative de soustraction fiscale ont donc à juste titre été tenues pour réalisées par l'instance cantonale.

## **E. 6.2**

Reste encore à examiner si le Tribunal cantonal a respecté le droit fédéral en fixant le montant de l'amende due par le recourant à 167'950 fr.

### **E. 6.2.1**

En vertu de l' art. 176 al. 2 LIFD , l'amende pour tentative de soustraction fiscale est en règle générale fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. Or, en cas de soustraction fiscale, l'amende est en règle générale fixée à la hauteur du montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée ( art. 175 al. 2 LIFD ). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder du contribuable, ses motivations, ainsi que ses circonstances personnelles et économiques (cf. notamment arrêts 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3; 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.2). Le Tribunal fédéral n'examine pour sa part le montant de l'amende pour soustraction d'impôt ou tentative de soustraction que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation. Par conséquent, il n'annule une amende fiscale que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre pénal, s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (cf. arrêts 2C\_298/2020 du 9 octobre 2020 consid. 11.3; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 1.5; 2C\_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 6).

### **E. 6.2.2**

En l'espèce, le Tribunal cantonal a confirmé l'appréciation de l'Administration cantonale selon laquelle la faute du recourant devait être qualifiée de légère à moyenne, de sorte qu'il se justifiait de fixer l'amende aux deux tiers de la peine ordinaire prévue à l' art. 176 al. 2 LIFD , laquelle correspond elle-même aux deux tiers de l'impôt soustrait, ainsi qu'on vient de le voir. L'autorité précédente a notamment tenu compte de l'importance du montant que le recourant avait tenté de soustraire comme circonstance aggravante de la faute, tout en ne négligeant pas le fait que le recourant n'avait aucun antécédent en matière pénale fiscale et qu'il avait collaboré à la procédure. On ne voit pas en quoi l'autorité précédente aurait, ce faisant, violé le droit fédéral. Contrairement à ce que soutient le recourant, rien ne l'obligeait à qualifier la faute commise de légère et, partant, à fixer l'amende à sa quotité minimale au sens de l' art. 176 al. 2 LIFD . Le Tribunal cantonal n'a assurément pas abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant une faute légère à moyenne, étant rappelé que la gravité de la faute lors d'une tentative de soustraction fiscale et, partant, le montant de l'amende à infliger s'apprécient, respectivement se fixent avant tout à l'aune du montant de

l'impôt qui aurait pu être soustrait (cf. supra consid. 6.2.1). Or, celui-ci est important dans le cas d'espèce, quoi qu'en dise le recourant.

### **E. 6.3**

La Cour de céans relève que l'amende prononcée par le Tribunal cantonal ne correspond en réalité pas tout à fait aux deux tiers des deux tiers ( $2/3 \times 2/3$ ) de l'IFD que le recourant a tenté de soustraire. L'arrêt attaqué a en effet pour résultat de confirmer l'amende de 167'950 fr. que l'Administration fiscale a prononcée en première instance en tenant compte d'un complément d'impôt de 377'901 fr. en matière d'IFD. Or, le Tribunal cantonal a décidé de renvoyer la cause à l'Administration cantonale afin qu'elle procède à un nouveau calcul dudit complément d'impôt en tenant compte d'une provision AVS de 592'237 fr., ce en lieu et place du montant de 505'762 fr. retenu dans la décision sur réclamation du 20 janvier 2020. Cela signifie que l'amende de 167'950 fr. prononcée par l'Administration cantonale et confirmée sur recours par le Tribunal cantonal ne correspondra finalement plus tout à fait aux deux tiers des deux tiers de l'impôt que le recourant a tenté de soustraire, mais qu'elle s'avérera en réalité légèrement supérieure à cette fraction. Un tel fait ne justifie toutefois pas de réformer l'arrêt attaqué et de réduire le montant de l'amende infligée, dès lors qu'il ne conduit de prime abord à aucune violation du droit fédéral et qu'il ne suscite aucune critique de la part du recourant.

### **E. 6.4**

Le recours est ainsi mal fondé en tant qu'il conteste l'amende infligée au recourant pour tentative de soustraction fiscale en lien avec l'IFD 2012. III. Impôts cantonal et communal (ICC)

#### **E. 7.1**

Selon les art. 7 al. 1 et 10 al. 1 LHID, les ICC ont pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques; les frais justifiés par l'usage commercial peuvent pour leur part être déduits des revenus tirés d'une activité lucrative indépendante. Ces règles, qui sont concrétisées en droit vaudois par les art. 11, 19 al. 1 et 31 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI/VD; RS/VD 642.11), correspondent aux art. 10 al. 1, 16 al. 1 et 27 al. 1 LIFD appliqués plus haut (cf. aussi arrêt 2C\_307/2010 du 27 août 2010 consid. 3). Il s'ensuit que le recours peut être rejeté s'agissant des ICC 2012 du recourant sur la base de la même motivation que celle développée à propos de l'IFD.

#### **E. 7.2**

Un raisonnement identique peut être suivi en ce qui concerne l'amende de 438'100 fr. infligée au recourant pour tentative de soustraction d'ICC. En effet, les art. 242 et 243 LI/VD, qui rendent punissable une telle infraction et prévoient la peine passible pour celle-ci, ont la même teneur que l'art. 56 LHID et correspondent aux art. 175 et 176 LIFD (cf. aussi arrêt 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 10.1). IV. Issue du recours et frais

### **E. 8**

Il ressort de ce qui précède que le recours doit être rejeté s'agissant de l'IFD et des ICC dus par le recourant pour l'année 2012, ainsi que des amendes pour tentative de soustraction fiscale infligées à l'encontre de l'intéressé en lien avec ces mêmes impôts.

### **E. 9**

Compte tenu de l'issue du recours, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens ( art. 68 al. 3 LTF ).

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