

# VD\_OMNI FI.2020.0028 vom 10. Januar 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-01-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2020.0028](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0028)

FR: VD\_OMNI FI.2020.0028 du 10 janvier 2022

IT: VD\_OMNI FI.2020.0028 del 10 gennaio 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Admission très partielle du recours (en lien avec le montant retenu à titre de provision AVS) contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant une décision de taxation définitive et prononcé d'amendes (tentative de soustraction). Le litige porte principalement sur le caractère imposable d'un montant de 3'325'000 fr. que le recourant a versé à un tiers dans le contexte d'une opération immobilière. L'intéressé soutient (à titre subsidiaire) que ce montant peut être déduit de ses revenus imposables à titre de frais justifiés par l'usage commercial. L'existence d'un contrat liant le recourant et le tiers concerné et le fait que le montant en cause a effectivement été versé à ce dernier ne suffisent pas à établir le caractère commercialement justifié de ces frais; encore faudrait-il, en particulier, que ce versement se justifie au regard des prestations accomplies. En l'espèce, le recourant (soumis à un devoir de collaboration accru s'agissant de dépenses en lien avec un prestataire à l'étranger) n'a aucunement apporté la preuve de l'existence de telles prestations; les circonstances ne sont en outre pas de nature à rendre vraisemblable le caractère commercialement justifié de ce versement, dont le montant n'est pour le surplus manifestement pas conforme à l'usage commercial en la matière (consid. 3c/cc). Recours au TF rejeté par arrêt 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 -; art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du

### E. 4

Dans la décision sur réclamation attaquée, l'autorité intimée a par ailleurs maintenu l'ajustement de la provision AVS comptabilisée par le recourant à hauteur de 9.5 % du bénéfice corrigé des reprises (cf. let. D/b supra) - correspondant à un montant de 505'762 fr. 70 (9.5 % de 5'323'818 fr.). Le recourant ayant contesté le taux retenu dans son recours, elle a toutefois proposé dans sa réponse l'admission très partielle du recours sur ce point en ce sens que la provision AVS était ajustée à 592'237 fr. (correspondant à un taux de l'ordre de 11.12 %), en référence à un " calcul en ligne de la cotisation pour une personne de condition indépendante " effectué sur le site Internet de la CCVD. C'est le lieu de relever d'emblée que si l'autorité intimée a par la suite conclu au rejet du recours dans sa duplique du 12 août 2020, il s'agit à l'évidence d'une inadvertance de sa part - on ne saurait retenir en effet qu'elle aurait de ce chef renoncé à proposer l'admission très partielle du recours en lien avec le montant de la provision AVS, auquel elle ne fait aucune référence dans cette

dernière écriture. Le recourant indique dans sa réplique n'avoir aucune observation à formuler s'agissant de cette " prise de position " de l'autorité intimée et renvoyer à la motivation de son recours à ce propos. Dans son recours, il se réfère également à un " calcul en ligne de la cotisation pour une personne de condition indépendante " effectué sur le site Internet de la CCVD, aboutissant, en tenant compte d'un revenu net de 1'998'810 fr., à un montant de 223'925 fr. 35, correspondant à un taux de l'ordre de 11.20 % - de sorte que c'est à un calcul sur la base de ce taux qu'il conclut (après ajustement; cf. ch. IV des conclusions du recours, reproduites sous let. E/a supra ). Cela étant, il s'impose de constater que la différence de taux entre le calcul de l'autorité intimée (environ 11.12 %) et celui du recourant (environ 11.20 %) est directement et exclusivement lié au fait que le revenu net pris en compte n'est pas le même puisque le recourant conclut par ailleurs à l'annulation de la reprise du montant de 3'325'000 fr. versé à I. \_\_\_\_\_; pour le reste, le recourant ne remet pas en cause le calcul de l'autorité intimée en tenant compte de ce que cette reprise doit être confirmée (cf. consid. 3 supra ) - bien plutôt, les deux parties motivent leur calcul de la même manière, soit en référence à un " calcul en ligne de la cotisation pour une personne de condition indépendante " effectué sur le site Internet de la CCVD. Le recours doit en conséquence être très partiellement admis sur ce point en ce sens que le montant déductible à titre de provision AVS est arrêté à 592'237 fr., conformément à la proposition de l'autorité intimée dans sa réponse au recours. Le tribunal ne peut que s'étonner dans ce contexte qu'alors même que le recourant critiquait d'ores et déjà ce point dans sa réclamation, l'autorité intimée se soit contentée de confirmer le taux de 9.5 % pour le motif qu'un tel taux aurait été " usuel " dans la décision sur réclamation attaquée.

## **E. 5**

Le recourant conteste enfin le montant des amendes prononcées à son encontre. a) Selon les art. 175 LIFD respectivement 242 LI (cf. ég. art. 56 al. 1 LHID), est puni d'une amende notamment le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au 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 (al. 2). Aux termes des art. 176 LIFD respectivement 243 LI (cf. ég. art. 56 al. 2 LHID), celui qui tente de se soustraire à l'impôt est puni d'une amende (al. 1). L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (al. 2). b) La tentative de soustraction (art. 176 LIFD et 243 LI) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD et 242 LI), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD (respectivement 173 al. 1 LI). Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force ( TF 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.1 ; 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1; 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 9.2 et les références). En l'espèce, il s'impose de constater que les éléments constitutifs objectifs d'une tentative de soustraction fiscale sont réunis, y compris s'agissant du montant versé à I. \_\_\_\_\_ par le recourant (ce dernier ne le conteste pas s'agissant des autres reprises auxquelles a procédé l'autorité intimée); l'intéressé a en effet

fourni des renseignements inexacts à l'autorité de taxation, en n'annonçant pas le montant en cause dans le cadre de ses revenus imposables (singulièrement en présentant ce montant dans les annexes à sa déclaration d'impôt comme des " frais " déductibles), ce qui aurait occasionné une insuffisance dans le montant résultant de la taxation (cf. CR LIFD - Sansonetti/Hostettler, art. 175 LIFD N 7 ss, évoquant à titre d'éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale un comportement illicite du contribuable, une perte financière pour la collectivité et l'existence d'un lien de causalité entre le comportement illicite et le résultat dommageable). c) Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (cf. art. 175 al. 1 LIFD et 242 al. 1 LI), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit; il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (TF 2C\_722/2017 précité, consid. 9.4 et les références). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (TF 2C\_78/2019 précité, consid. 6.2 et les références). Selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (TF 2C\_78/2019 précité, consid. 6.2 et les références; 2C\_722/2017 précité, consid. 9.4 et les références). Les circonstances du cas d'espèce (cf. consid. 3 supra) - à commencer par l'importance du montant versé à I.\_\_\_\_\_, qui représente plus du double des revenus imposables annoncés par le recourant dans sa déclaration d'impôt - laissent peu de place à un quelconque doute quant à la volonté de l'intéressé de chercher à induire l'autorité fiscale en erreur afin d'obtenir une taxation moins élevée, à tout le moins par dol éventuel. d) L'amende étant ainsi justifiée dans son principe, il reste à en apprécier la quotité. aa) Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références; TF 2C\_78/2019 précité, consid. 9.2.1). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP). Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances

atténuantes de l'art. 48 CP sont également applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 et les références; TF 2C\_78/2019 précité, consid. 9.2.1). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (TF 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.5.2 et les références). bb) En l'espèce, dans la décision sur réclamation attaquée, l'autorité intimée a confirmé que la faute du recourant devait être qualifiée de légère à moyenne, soit une amende correspondant à 2/3 du montant de l'impôt soustrait (x 2/3, s'agissant d'une tentative de soustraction; cf. art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI). Elle a retenu que le montant total des éléments de revenu qu'il avait tenté de soustraire était important; cela étant, l'intéressé n'avait pas d'antécédents en matière pénale fiscale et elle avait pu compter sur sa collaboration à la procédure. Elle a encore évoqué le fait qu'il était divorcé, n'avait pas d'enfant à charge et n'était pas atteint dans sa santé (cf. let. D/b supra). Le tribunal relève d'emblée dans ce cadre que c'est à l'évidence par inadvertance que l'autorité intimée a soutenu dans sa réponse, en référence aux circonstances, qu'elle avait " à juste titre [...] retenu une faute moyenne et [...] fixé la quotité de l'amende à 1 x 2/3 " (en lieu et place de " faute légère à moyenne " et " 2/3 x 2/3 "). Dans son recours (auquel il renvoie sur ce point dans sa réplique), le recourant estime qu'il ne devrait pas être amendé en lien avec le montant versé à I.\_\_\_\_\_ dès lors que ce montant ne devrait pas être repris dans la fixation de ses éléments imposables - à tort, comme on l'a déjà vu (cf. consid. 3). Pour le reste, il se réfère en substance aux mêmes circonstances que celles retenues par l'autorité intimée (précisant tout au plus que le couple qu'il forme avec B.\_\_\_\_\_ avait un enfant à charge durant la période fiscale 2012) et fait valoir que la faute " peut " être qualifiée de légère, soit une amende correspondant à 1/2 (x 2/3) du montant de l'impôt soustrait, " compte tenu du montant de l'impôt soustrait, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques du recourant ". Au vu des circonstances, en particulier du montant que le recourant a tenté de soustraire (environ 3'300'000 fr.), il n'apparaît manifestement pas que l'autorité intimée aurait abusé de son (large) pouvoir d'appréciation en qualifiant la faute du recourant de légère à moyenne et en arrêtant l'amende à 2/3 (x 2/3) du montant en cause. Le tribunal ne voit pas dans ce cadre en quoi la " manière de procéder " de l'intéressé aurait une incidence déterminante dans ce cadre, ni à quelles " motivations " il se réfère (sans autres précisions). e) Les amendes prononcées à l'encontre du recourant dans la décision sur réclamation attaquée doivent en conséquence également être confirmées.

## **E. 6**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être très partiellement admis et la décision sur réclamation attaquée annulée en tant que les compléments d'impôts dus par le recourant pour la période fiscale 2012 (selon le ch. I du dispositif de la décision du 24 septembre 2019) ont été confirmés, le dossier de la cause étant renvoyé à l'autorité intimée afin qu'elle procède à un nouveau calcul des compléments d'impôts en tenant compte de la provision AVS déterminée conformément au consid. 4 du présent arrêt; la décision sur réclamation attaquée est confirmée pour le surplus. Le recours étant pour l'essentiel rejeté, un émoulement (très légèrement) réduit à 19'000 fr. est mis à la charge du recourant (cf. art. 49 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (art. 55 al. 1 LPA-VD et 10 TFJDA; cf. ég. pour comparaison CDAP FI.2019.0056 du 23 octobre 2020 consid. 8; FI.2019.0161 du 16 octobre 2020 consid. 6; FI.2019.0080 du 21 juillet 2020 consid. 4).

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