

# VD\_OMNI FI.2021.0082 vom 22. Dezember 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-12-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0082](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0082)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0082 du 22 décembre 2021

IT: VD\_OMNI FI.2021.0082 del 22 dicembre 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprise de la procédure suite à l'arrêt de renvoi TF 2C\_116/2021 annulant partiellement l'arrêt FI.2020.0058 et renvoyant la cause à la CDAP s'agissant des conditions du rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2006 à 2009 ainsi que pour le prononcé d'amendes en lien avec les périodes fiscales 2010 et 2011, les taxations concernant ces périodes étant entrées en force. Constat que les conditions pour procéder à un rappel d'impôt ne sont pas réunies. Le libellé très général des rubriques de la comptabilité de la recourante et l'importance des montants revendus en déduction de son bénéfice imposable, de même que l'absence de toute indication relative aux prestations effectuées par la société dans la déclaration d'impôt, devaient conduire l'autorité de taxation à entreprendre certaines investigations complémentaires. Les pièces nouvelles découvertes dans le cadre du contrôle ultérieur des comptes de la recourante auraient pu être mises en évidence à cette occasion, de sorte qu'il ne s'agit pas de faits ou moyens de preuve nouveaux. Annulation des reprises portant sur les exercices 2006 à 2009. Confirmation des amendes pour soustractions fiscales relatives aux périodes fiscales 2010 et 2011 tant s'agissant du principe de soustraction que de la quotité. Recours au TF de l'ACI admis et rejet du recours de la recourante (arrêt TF 2C\_81/2022) et 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022).

## Erwägungen

### E. 1

La présente cause fait suite à un arrêt de renvoi du Tribunal fédéral. a) Il résulte de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) que l'autorité à laquelle la cause est renvoyée par le Tribunal fédéral, en application de l'art. 107 al. 2 LTF, doit se fonder sur les considérants de droit contenus dans l'arrêt de renvoi. Elle ne peut en aucun cas s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral. Le pouvoir de cognition de l'autorité inférieure est ainsi limité par le dispositif et les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par l'autorité supérieure. Les considérants de l'arrêt retournant la cause lient l'autorité, les parties, ainsi qu'en cas de nouveau recours, le Tribunal. Le juge voit donc son pouvoir de cognition limité par les motifs de l'arrêt de renvoi et il est lié par ce qui a été déjà tranché définitivement et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès. La motivation de l'arrêt de renvoi détermine aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique. (ATF 135 III 334 consid. 2; 133 III 201 consid. 4.2; 131 III 93 consid. 5.2; 125 III 421 consid 2a; arrêt TF 2D\_33/2019 du 25 mars 2020 consid. 1.4; GE.2018.0200 du 12 mai 2020 consid. 1b; AC.2018.0380 du 17 février 2020 consid. 2 et les références). L'examen juridique se limite en conséquence aux questions laissées ouvertes par l'arrêt de renvoi, ainsi qu'aux conséquences qui en découlent ou aux problèmes

qui leur sont liés (arrêt AC.2020.0149 du 9 juin 2021 consid.1). b) En l'occurrence, le dispositif de l'arrêt 2C\_116/2021 annule la "cause" et la renvoie pour nouvelle décision à la CDAP – tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC – en tant qu'elle a trait au rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2006 à 2009 (le rappel étant périmé en ce qui concerne les périodes fiscales 2004 et 2005) ainsi qu'à l'infraction de tentative de soustraction d'impôt des périodes fiscales 2010 et 2011. L'objet du litige est dès lors circonscrit aux éléments qui précèdent.

## **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 entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. en autres arrêts FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3; FI.2019.0177/178 du 8 septembre 2020 consid. 4 et FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

## **E. 3**

Il convient d'abord d'examiner la question du rappel d'impôt en lien avec les périodes fiscales 2006 à 2009. a) Aux termes de l'art. 151 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), ainsi que des art. 53 al. 1 phr. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 207 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), dont la teneur est semblable à celle de l'art. 151 al. 1 LIFD, 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 soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. A cet égard, l'art. 151 al. 1 LIFD envisage en premier lieu la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité

découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêts TF 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1; 2C\_803/2019 du 26 février 2020 consid. 4.1; 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.1 et les références). A teneur de l'art. 123 al. 1 LIFD (cf. art. 46 al. 1 LHID; art. 172 al. 1 LI), les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD; art. 42 al. 1 LHID). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD; art. 173 al. 1 LI). Pour sa part, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD; art. 46 al. 1 LHID; art. 180 al. 1 LI). L'autorité de taxation peut en principe compter sur le fait que la déclaration d'impôt est complète et exacte. Il n'existe une obligation d'entreprendre des investigations complémentaires que lorsque la déclaration contient des erreurs qui sont clairement reconnaissables, respectivement manifestes. 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 (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 365). b) Il y a d'abord lieu d'examiner si les conditions pour opérer un rappel d'impôt sont en l'espèce réunies. Dans l'arrêt 2C\_116/2021 précité (consid. 6.4 et 6.5), le Tribunal fédéral a notamment relevé ce qui suit de manière à lier l'autorité de céans (cf. supra consid. 1a) : « 6.4 Quant aux frais de véhicule pour les années 2008 et 2009, le Tribunal cantonal a retenu que la recourante avait mis deux véhicules à disposition de son actionnaire pour les besoins privés de celui-ci. Il a en outre mentionné que la recourante avait comptabilisé une part privée à cet effet, à compter de l'exercice commercial 2008. S'agissant ensuite des charges de loyer et frais d'immeuble dont la recourante s'était acquittée en faveur de son actionnaire majoritaire, l'arrêt entrepris a considéré que celui-ci avait son domicile principal dans l'appartement dont il était propriétaire et qu'il louait à la recourante. Cette dernière n'avait en outre pas été en mesure de fournir des justificatifs pour les frais d'entretien, d'un montant total de 63'800 fr., comptabilisés durant la période fiscale 2008. Le Tribunal cantonal a ensuite constaté que les charges relatives aux frais de voyage et de représentation, reprises dans le bénéfice de la recourante par l'Administration cantonale, concernaient des frais pour lesquels la recourante n'avait pas été en mesure de fournir des justificatifs. Il a par ailleurs jugé que les amortissements effectués par la recourante sur des meubles durant les périodes 2008 et 2009, couvertes par le rappel d'impôt, ne sauraient être admis en raison de l'absence d'éléments probants quant à ce mobilier, notamment en relation avec sa valeur lors de l'acquisition en 2007. Finalement, l'autorité précédente a encore confirmé la reprise, dans le bénéfice de la recourante, de montants de 520'000 fr. (écriture du 30 juin 2005) et 20'000 fr. (écriture du 30 juin 2006) ayant servi à réduire la dette d'une société entièrement détenue par la recourante. 6.5 En l'occurrence, rien dans l'arrêt entrepris ne permet de laisser penser que, lorsque l'Administration cantonale a procédé à l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt en mai 2012, elle ait eu à disposition de nouveaux éléments de fait qui lui permettaient de revenir sur les taxations déjà entrées en force. Au contraire, les faits tels

qu'ils ont été établis par le Tribunal cantonal laissent bien plutôt penser que la recourante a établi ses comptes de manière transparente en y indiquant ouvertement les frais (de véhicule, de voyage, d'entretien d'immeuble), les charges, les amortissements et les montants versés à une société tierce, ce qui tendrait plutôt à exclure les conditions permettant de procéder à un rappel d'impôt. Néanmoins, dans la mesure où il n'est pas exclu que certains faits, qui n'auraient à tort pas été retenus par le Tribunal cantonal en raison de la limitation de son pouvoir d'examen, puissent justifier l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, il convient d'admettre le recours et de renvoyer la cause à l'autorité précédente. Celle-ci procédera, le cas échéant, à une instruction complémentaire et rendra une nouvelle décision qui contiendra des motifs déterminants en fait et en droit (cf. art. 112 al. 1 let. b LTF), aussi bien s'agissant de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonal et communal, ces deux catégories d'impôt nécessitant la découverte de moyens de preuve ou de faits inconnus pour permettre l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt. » En l'occurrence, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, les faits résultant de la décision sur réclamation du 12 mai 2020 ne permettent pas d'établir que les conditions d'un rappel d'impôt sont remplies. Le libellé très général des rubriques de la comptabilité de la recourante et l'importance des montants revendiqués en déduction de son bénéfice imposable, de même que l'absence de toute indication relative aux prestations effectuées par la société dans la déclaration d'impôt, devaient conduire l'autorité intimée à entreprendre certaines investigations complémentaires. L'autorité intimée ne pouvait ainsi pas se contenter de se fier aux rubriques des comptes de pertes et profits, qui regroupaient de manière explicite plusieurs comptes (à l'image par exemple de celle qui concernait les pertes sur débiteurs, provisions et amortissements). Il ressortait ainsi manifestement de la comptabilité produite par la recourante, notamment de la dénomination très large des libellés et des montants importants figurant dans ceux-ci, que certaines charges que la recourante revendiquait en déduction de son bénéfice imposable pouvaient ne pas être justifiées. En vertu de la maxime d'office, il appartenait dès lors à l'autorité intimée, déjà au stade de la taxation, de procéder aux vérifications nécessaires en demandant à la recourante de produire le détail de sa comptabilité. On ne saurait dès lors considérer que les éléments qu'elle a découverts dans le cadre du contrôle opéré en lien avec la procédure de taxation pour les périodes fiscales 2010 et 2011 constituent des moyens de preuve ou des faits nouveaux au sens des art. 151 al. 1 LIFD et 207 al. 1 LI. En effet, comme l'a relevé le Tribunal fédéral d'une manière à lier la cour de céans dans l'arrêt de renvoi 2C\_116/2021 précité, l'autorité intimée, si elle avait demandé des renseignements complémentaires au moment de la procédure de taxation, aurait découvert les éléments justifiant les reprises opérées dans le bénéfice imposable de la recourante. L'autorité intimée n'a en particulier fait valoir aucun élément dont le Tribunal fédéral n'aurait pas déjà été tenu compte dans les faits à l'origine de l'arrêt de renvoi précité et qui permettrait à la cour de céans de s'en écarter. Les éléments découverts lors du contrôle portant sur les périodes fiscales 2010 et 2011, soit alors que les décisions de taxation pour les périodes fiscales 2006 à 2009 étaient déjà entrées en force, ne peuvent dès lors être qualifiés de faits nouveaux justifiant un rappel d'impôt permettant de s'écarter de ces décisions. c) aa) S'agissant de la part privée pour les frais de véhicule, il ressort des pièces au dossier que la recourante a comptabilisé (comptes 4304.99), en 2008 et en 2009, une part privée relative aux frais de véhicules, ce dont l'autorité intimée aurait pu avoir connaissance si elle avait mené les investigations requises et vérifier à cette occasion l'adéquation de la part privée avec l'utilisation effective du véhicule. bb) S'agissant des loyers acquittés par la recourante et des frais d'entretien

d'immeuble, ils ont été là aussi comptabilisés dans des rubriques de la comptabilité de la recourante (compte 7041 « Loyers » puis 6300 01 « Loyers »). En outre, il ressort du dossier que, lors de l'examen des déclarations d'impôt de la recourante pour les périodes fiscales 2004 à 2006, l'autorité de taxation a requis et obtenu des précisions sur la rubrique Charges financières et Débiteurs douteux. Elle a également sollicité la production d'une copie des baux à loyer payés par la recourante à des tiers ou à des proches. Le dossier contient un courrier adressé par la mandataire de la recourante, qui se réfère aux annexes jointes à son envoi, dont à la copie des baux à loyer. Les annexes en question ne figurent toutefois plus au dossier si bien qu'on ignore si l'autorité de taxation avait eu connaissance de l'existence d'un contrat de bail liant la recourante à son actionnaire majoritaire. Quoiqu'il en soit, il incombait à l'autorité de taxation, sur la base des pièces produites, de demander cas échéant à la recourante des précisions sur l'utilité commerciale d'un appartement à vocation résidentielle, dans lequel son actionnaire majoritaire avait de surcroît son domicile. La justification commerciale d'une charge est en effet une question de droit, dont la mauvaise appréciation ne figure pas à l'art. 151 al. 1 LIFD (ni d'ailleurs aux art. 53 al. 1 phr. 1 LHID et 207 al. 1 LI) comme condition permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (cf. arrêt TF 2C\_803/2019 du 26 février 2020 consid. 4.3). Il en va de même s'agissant des frais d'entretien comptabilisés dans la rubrique 7041.1 de la comptabilité de la recourante intitulée « Entretien appartements/villa », par l'intermédiaire de deux écritures des 26 octobre 2007 (Divers frais d'entretien appart. B. \_\_\_\_\_ 19 pour un montant de 48'400 fr.) et 19 décembre 2008 (Frais d'entretien sur 14 ans pour un montant de 15'400 fr.). Si elle avait procédé à une instruction complémentaire au moment de la procédure de taxation compte tenu du libellé très général des comptes produits par la recourante, l'autorité de taxation aurait ainsi pu déceler l'existence de frais non justifiés commercialement dans la comptabilité de la recourante. cc) L'autorité intimée a également remis en cause la justification commerciale de frais de voyage et de représentation comptabilisés par la recourante. Les charges en question figurent toutefois sous la rubrique 4807 intitulée « Promo-rel.pub-recept-voyag » de la comptabilité de la recourante. A nouveau, il suffisait à l'autorité intimée d'investiguer le détail des écritures comprises dans le libellé général « Information, communication et promotion » pour mettre en évidence les frais litigieux et, le cas échéant, mener les investigations utiles à l'établissement de leur justification commerciale. En renonçant à entreprendre ces démarches, en dépit des montants très conséquents revendiqués en déduction de son bénéfice imposable par la recourante, l'autorité intimée s'est privée de la possibilité de revenir ultérieurement, en l'absence de faits nouveaux, sur la taxation de la recourante. La reprise relative à l'amortissement concerne du mobilier ancien acquis par la recourante auprès de l'hoirie composée notamment de son administrateur. Cette acquisition a été comptabilisée le 1<sup>er</sup> juillet 2007 dans le compte d'actif 1114 intitulé « Mobilier ancien, objets d'art, etc » par une écriture libellée « reprise de la hoirie » pour un montant de 130'000 francs. Les amortissements de ce mobilier ont été comptabilisés en déduction du compte d'actif précité. Une simple lecture des rubriques de la comptabilité détaillée de la recourante aurait ainsi permis à l'autorité de taxation de constater l'acquisition, pour un montant non négligeable, de mobilier ancien par la recourante. Le libellé des écritures comptables renseignait en outre la nature particulière du cocontractant de la recourante. Ces circonstances devaient permettre à l'autorité de taxation d'analyser plus précisément la nature de cette transaction et mener les investigations requises. On doit ainsi considérer que l'autorité intimée est désormais déchu du droit de procéder à un rappel d'impôt en relation avec les

amortissements comptabilisés. dd) La réduction de la dette d'C.\_\_\_\_\_, entièrement détenue par la recourante, a été opérée par la recourante, au moyen d'une réduction du compte-courant créancier de dite société (compte d'actif 1043 intitulé « C.\_\_\_\_\_ »). L'autorité de taxation ne pouvait ignorer que ces deux sociétés étaient liées. L'annexe aux comptes produits avec la déclaration d'impôt précise en effet que la recourante détient l'ensemble des participations d'C.\_\_\_\_\_. L'autorité de taxation devait dès lors porter une attention particulière à l'examen de la justification commerciale des transactions opérées entre ces sociétés proches. En renonçant à entreprendre toute investigation à ce sujet, alors même que les reprises désormais envisagées portent sur des prestations documentées dans la comptabilité de la recourante, l'autorité intimée a manqué à son devoir d'investigation et ne peut désormais plus revenir sur la taxation de la recourante par l'intermédiaire d'une procédure de rappel d'impôts. d) Il suit de ce qui précède que les conditions du rappel d'impôt ne sont pas réunies. Il convient ainsi de réformer la décision attaquée en ce sens que les rappels d'impôt portant sur les périodes fiscales 2006 à 2009 sont annulés tant ce qui concerne l'IFD que l'ICC.

#### **E. 4**

Il convient encore d'examiner la question du prononcé d'amendes pour tentative de soustraction fiscale en lien avec les périodes fiscales 2010 et 2011. a) Selon les art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID et 242 al. 2 LI, dont la teneur est similaire, est notamment puni d'une amende 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. Pour qu'une soustraction fiscale au sens de ces dispositions soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis: la soustraction d'un montant d'impôt; la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, en particulier l'obligation de remplir une déclaration d'impôt conforme à la vérité et complète (cf. art. 173 al. 1 LI; cf. arrêt TF 2C\_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 4.1, 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2); la faute du contribuable (arrêt TF 2C\_664/2008 du 4 février 2009 consid. 2, non publié in ATF 135 II 86). La soustraction d'impôt peut être commise intentionnellement ou par négligence. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel 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 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 - on peine en effet à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a; arrêts TF 2C\_1221/2013 et 2C\_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2 et les références, 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (arrêt TF 2C\_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3). b) En droit fédéral et en droit cantonal, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt

soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave elle peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2, 143 IV 130 consid. 3.2; arrêt TF 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.2 et 3.3). Les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2; arrêt TF 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1, 2C\_851/2011 précité consid. 3.3 et les références). Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. arrêts TF 2C\_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2, 2C\_180/2013 précité consid. 9.1, 2C\_851/2011 précité consid. 3.3 et les références). Si l'infraction est commise par une personne morale ( art. 181 al. 1 LIFD ), l'amende infligée doit obéir aux critères qui sont applicables au degré de la faute des organes tandis que la situation économique dont il faut tenir compte est celle de la personne morale au profit de laquelle la soustraction a eu lieu et non pas celle de ses organes (ATF 135 II 86 consid. 4.4 p. 91 s.). Selon les dispositions qui précèdent, le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine, qui doit ensuite être arrêtée selon la gravité de la faute commise. La peine "ordinaire" – qui correspond au montant de l'impôt soustrait – est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières ou encore lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés. Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (arrêt FI.2017.0052 du 10 octobre 2017 consid. 4b et les références citées; ég. Pietro Sansonetti / Danielle Hostettler, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Bâle 2017, n° 46 ss ad art. 175 LIFD). Tout en soulignant que le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 première phrase LIFD ne peut pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, le Tribunal fédéral a parfois réservé qu'en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes tel pouvait être le cas (cf. arrêts 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 résumé in RDAF 2015 II 94, 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3, 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2, qui ne s'écartent toutefois pas des limites posées par l'art.175 LIFD). D'autres arrêts semblent en revanche considérer, sans toutefois développer la question, que le montant minimum prévu par l'art. 175 al. 2 LIFD serait incompressible (cf. les arrêts 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4, 2C\_1157/2016, 2C\_1158/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2, qui indique que l'art. 47 CP s'applique sous réserve des règles de calcul de la LIFD, 2C\_173/2015, 2C\_174/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1, précisant que l'art.47 CP s'applique dans les limites de la deuxième phrase de l'art. 175 al. 2 LIFD). Une partie de la doctrine plaide pour la possibilité de descendre en-dessous du plancher d'un tiers, considérant que la faute peut parfois être minime (cf. sur la question Sansonetti/Hostettler, op. cit., n° 51 ss ad art. 175 LIFD). Au vu des développements qui suivent, il n'est pas nécessaire d'examiner plus en détail cette question. c) En l'occurrence, la recourante n'a émis aucun grief à l'encontre de ces amendes. Les amendes prononcées par l'autorité

intimée pour les périodes fiscales 2010 et 2011 ont trait aux reprises relatives au refus de la déduction de frais de véhicule, de loyer et de frais de promotion et de voyage, ainsi qu'au refus de l'amortissement de mobilier ancien. Le Tribunal fédéral a définitivement confirmé, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC, les décisions de taxation pour les périodes fiscales 2010 et 2011. Les reprises effectuées par l'autorité intimée – qui étaient contestées par la recourante – ne sont ainsi plus litigieuses. Selon la décision de taxation définitive du 12 novembre 2019, désormais entrée en force sur ce point, l'impôt complémentaire dû pour ces deux périodes fiscales s'élève à respectivement 77'324 fr. 65 pour l'ICC et 29'503 fr. 25 pour l'IFD. Les reprises précitées ont pour point commun d'avoir profité, directement ou indirectement, à l'administrateur président et actionnaire majoritaire de la recourante. Celui-ci ne pouvait ignorer, compte tenu de sa position et de la nature des charges litigieuses, qu'il grevait indument la comptabilité de la recourante de charges étrangères à son activité. On doit en outre admettre qu'il a, au moins par dol éventuel, cherché à induire l'autorité fiscale en erreur afin d'obtenir une taxation moins élevée. L'élément subjectif de la soustraction d'impôt est ainsi réalisé, tout comme son élément objectif. Quant au montant de l'amende, l'autorité intimée a fait une application correcte de l'art. 176 al. 2 LIFD (cf. également art. 243 al. 2 LI), relative à la tentative de soustraction, prévoyant que l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. On ne voit en outre pas de raison de s'écarter de l'appréciation de l'autorité intimée, qui a retenu qu'une faute moyenne pouvait être imputée à la recourante, respectivement à son organe, sur la base de l'ampleur des bénéfices soustraits (680'355 fr. pour les périodes fiscales 2010 et 2011), de l'absence d'antécédents en matière pénale fiscale de la recourante et du fait que la collaboration de son organe à la procédure ne pouvait être qualifiée de bonne, en raison de l'absence de réponse ou de réponses partielles apportées aux demandes de l'autorité intimée. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fixé la quotité de l'amende à deux-tiers de l'impôt soustrait. La décision attaquée doit ainsi être confirmée, en tant qu'elle porte sur les amendes prononcées en lien avec les périodes fiscales 2010 et 2011.

#### **E. 5**

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis en ce qui concerne les questions restant litigieuses. La décision attaquée doit être annulée, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC, dans la mesure où elle prononce un rappel d'impôts pour les périodes 2006 à 2009. Elle doit en revanche être confirmée, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC, s'agissant du prononcé d'amendes pour tentative de soustraction fiscale pour les périodes fiscales 2010 et 2011.

#### **E. 6**

Il reste à statuer sur les frais et dépens de la procédure devant la CDAP. La recourante obtient gain de cause sur la question du rappel d'impôt pour les périodes 2006 à 2009, les périodes 2004 et 2005 étant désormais couvertes par la péremption. Elle succombe sur la question du prononcé d'amendes pour les périodes fiscales 2010 et 2011. Il y a également lieu de tenir compte du fait que l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 juillet 2021 a définitivement confirmé les taxations définitives concernant les périodes fiscales 2010 et 2011 qui étaient contestées par la recourante. En définitive, il se justifie de mettre à la charge de la recourante des frais judiciaires à concurrence de 3'000 francs, le solde de l'avance de frais effectuée dans le cadre de la procédure FI.2020.0058 lui étant restitué (art. 49 LPA-VD, art. 2 al. 1 du Tarif du 28 avril 2015 des frais judiciaires et des dépens en matière administrative

[TFJDA; BLV 173.36.5.1]). La recourante, qui obtient partiellement gain de cause avec l'assistance d'un avocat, à en outre droit à des dépens, qui seront réduits dans la même mesure (art. 55 LPA-VD).

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