

# VD\_OMNI FI.2021.0128 vom 18. Januar 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-01-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0128](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0128)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0128 du 18 janvier 2023

IT: VD\_OMNI FI.2021.0128 del 18 gennaio 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI, portant sur le prononcé d'amendes ICC et IFD pour les périodes fiscales 2010 à 2014. L'objet du litige est délimité par les conclusions des recourants, qui ne contestent que les amendes prononcées à leur encontre, à l'exclusion des reprises dans le cadre du rappel d'impôt. Les éléments objectifs et subjectifs de l'infraction de soustraction sont réunis en l'occurrence, si bien que le prononcé d'une amende est justifié. Quant à la quotité de la sanction, elle ne prêt pas non plus le flanc à la critique. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Le recours contre la décision sur réclamation de l'ACI du 22 septembre 2021 a été adressé par acte du 22 octobre 2021 à l'ACI. Selon l'art. 20 al. 2 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), lorsqu'une partie s'adresse en temps utile à une autorité incompétente, le délai est réputé sauvegardé. Interjeté 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] et art. 95 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Il convient de délimiter en premier lieu l'objet du litige. L'objet du litige dans la procédure administrative subséquente est le rapport juridique qui – dans le cadre de l'objet de la contestation déterminé par la décision – constitue, d'après les conclusions du recours, l'objet de la décision effectivement attaqué. D'après cette définition, l'objet de la contestation et l'objet du litige sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, lorsque le recours ne porte que sur une partie des rapports juridiques déterminés par la décision, les rapports juridiques non contestés sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige (ATF 131 V 164 consid. 2.1 p. 164; 125 V 413 consid. 1b et 2 p. 414 et les références citées). Les questions qui – bien qu'elles soient visées par la décision administrative et fassent ainsi partie de l'objet de la contestation – ne sont plus litigieuses, d'après les conclusions du recours, et qui ne sont donc pas comprises dans l'objet du litige, ne sont examinées par le juge que s'il existe un rapport de connexité étroit entre les points non contestés et l'objet du litige (ATF 122 V 242 consid. 2a p. 244; 117 V 294 consid. 2a p. 295; 112 V 97 consid. 1a p. 99; 110 V 48 consid. 3c p. 51 et les références; voir également ATF 122 V 34 consid. 2a

p. 36; arrêt TF 8C\_605/2018 et 8C\_639/2018 du 22 mai 2019). En l'occurrence, dans le cadre de leur réclamation du 18 décembre 2020, les recourants ont conclu à la seule annulation des amendes prononcées à leur encontre, s'abstenant en particulier de prendre des conclusions tendant à l'annulation de la décision de rappel d'impôts et de taxation définitive. L'objet du litige est ainsi limité au prononcé, à l'encontre des recourants, des amendes pour soustraction d'impôts. Certes, l'existence de revenus ou d'une fortune non déclarés constitue une condition objective au prononcé d'une amende pour soustraction. Cet aspect n'est toutefois pas remis en cause par les recourants, qui contestent exclusivement les éléments constitutifs subjectifs de l'infraction, ainsi que la quotité de la peine prononcée à leur encontre. Ces problématiques sont spécifiques au droit pénal fiscal, de sorte que le litige ne peut porter que sur cet aspect, à l'exclusion du bien-fondé des reprises d'impôt établies par l'autorité de taxation.

### **E. 3**

Les recourants contestent que les conditions pour retenir l'existence d'une soustraction fiscale soient réunies. 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. Aux termes de l'art. 176 LIFD (cf. également art. 243 LI), 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 TF 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 TF 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 TF 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2 et 2C\_1221/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2). 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. arrêts 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). 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. 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 TF 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). 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 éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2; arrêts 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). c) En l'occurrence, les amendes prononcées par l'autorité intimée pour les périodes fiscales 2010 à 2014 ont trait aux reprises opérées dans les revenu et fortune imposables des recourants. Celles-ci n'ayant pas été contestées par les recourants, elles ne sont par conséquent plus litigieuses. Selon la décision de taxation du 24 novembre 2020, définitive sur ce point, l'impôt complémentaire dû pour ces périodes fiscales s'élève à respectivement 10'840 fr. pour 2010, 7'296,85 fr. pour 2011, 6'111,20 fr. pour 2012, 14'452 fr. pour 2013 et 10'656,65 fr. pour 2014. L'ACI a fixé la sanction sur la base d'un taux de soustraction par rapport à l'ensemble des reprises. Les recourants soutiennent en substance qu'une faute ne peut leur être reprochée, dès lors qu'ils ont mandaté une fiduciaire pour l'établissement de leur déclaration d'impôt, ainsi que pour la tenue de la comptabilité de la société C.\_\_\_\_\_, et qu'ils ont par ailleurs donné mandat à une autre société de procéder à la révision des comptes établis par la fiduciaire. A la suite d'un contrôle TVA ayant mis en lumière des défaillances dans la comptabilité, les recourants auraient confié, fin 2010, le mandat de l'établissement de la comptabilité de la société C.\_\_\_\_\_, ainsi que le mandat d'établir leurs déclarations d'impôt, à E.\_\_\_\_\_, dirigée par F.\_\_\_\_\_. Il est admis que, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêt TF 2C\_909/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées). L'importance des montants en cause joue aussi 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 (arrêt TF 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 in fine). En l'occurrence, les recourants n'établissent ni avoir correctement instruit leur mandataire, ni avoir dûment contrôlé l'activité de celui-ci. Dans ces circonstances, ils ne sauraient s'exonérer de leur faute en soutenant uniquement avoir confié, en raison de leur ignorance des règles comptables et fiscales, le mandat d'établir leur déclaration d'impôt à un tiers, respectivement de s'être assuré les services d'une fiduciaire et d'un réviseur pour l'établissement de la comptabilité des sociétés qu'ils détiennent. L'autorité intimée a relevé, sans que cela ne soit contesté, que le recourant avait bénéficié, sans les déclarer, de prestations appréciables en argent octroyées par la société C.\_\_\_\_\_ et qu'il n'avait par ailleurs pas déclaré certains salaires versés par cette même société, ce qui a conduit l'autorité intimée à calculer des reprises au niveau de son revenu et de sa fortune imposables. La condition objective de la tentative de soustraction est partant remplie, dès lors que le recourant a manqué à son obligation de déclarer l'intégralité de ses revenus et fortune imposable. Sous l'angle subjectif, il convient de retenir que, même sans connaissances spécifiques de la comptabilité et des questions fiscales, il ne pouvait échapper au recourant que les versements consentis à une société tierce, dont il n'est pas contesté qu'elle soit une société sœur, devaient soutenir la comparaison avec une transaction opérée sur le marché libre. Le recourant ne pouvait ainsi ignorer, compte tenu de sa position

et de la nature des charges litigieuses, qu'il grevait indument la comptabilité de la société C.\_\_\_\_\_ 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 également réalisé. Le recourant conteste également avoir commis une soustraction d'impôts en valorisant à 1 fr. dans sa déclaration d'impôt les actions de la société C.\_\_\_\_\_. Or, le fait pour un contribuable d'indiquer dans sa déclaration fiscale une valeur fiscale d'actions de 0 fr., sans attirer l'attention des autorités fiscales sur son incapacité à évaluer les participations et en l'absence d'inexactitudes flagrantes, peut constituer une soustraction d'impôt et n'empêche pas le rappel d'impôt. L'autorité fiscale n'a en effet d'obligation de procéder à des investigations complémentaires qu'en cas d'inexactitude flagrante, qui a pour effet de rompre le lien de causalité entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante (Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, impôt fédéral direct, 2 e éd., Bâle 2017, n°17 ad art. 175 LIFD; arrêts TF 2C\_416 et 417/2013, ainsi que 2C\_446 et 447/2013 du 5 novembre 2013, résumé in: RDAF 2014 II 40). Le recourant a en l'occurrence dissimulé l'existence de prestations appréciables en argent reçues de la société C.\_\_\_\_\_. Ces versements ont incontestablement eu pour effet d'augmenter la fortune des recourants, sans que l'autorité intimée ne soit en mesure de le déceler, sur la base des indications communiquées dans la déclaration d'impôt. L'augmentation de la valeur des titres qui en résulte remplit également les éléments objectifs et subjectifs de la tentative de soustraction, pour les mêmes motifs que ceux évoqués ci-dessus. En ce qui concerne la recourante, l'autorité intimée a retenu qu'elle avait omis de déclarer certains comptes bancaires, ce qui n'est à nouveau pas remis en cause. L'élément objectif de la tentative de soustraction est ainsi manifestement réalisé. On ne voit en outre pas pour quel motif, l'absence de déclaration de ces comptes serait le fruit d'une négligence. Dans ces circonstances, l'élément subjectif de la soustraction d'impôt est également réalisé s'agissant de la recourante. d) Sous l'angle de la culpabilité, les recourants soutiennent que leur bonne collaboration dans le cadre de la procédure de reprise devait conduire l'autorité intimée à réduire la quotité de l'amende, voire à n'en prononcer aucune. Force est en l'occurrence de constater que les soustractions d'impôt reprochées au recourant portent sur une longue période et sur des montants conséquents. On ne voit ainsi pas de raison de s'écarter de l'appréciation de l'autorité intimée, qui a retenu qu'une faute moyenne pouvait être imputée au recourant. S'agissant de la recourante, l'autorité intimée, sur le vu de la plus faible ampleur des montants soustraits, a également retenu à juste titre que sa culpabilité était légère. L'autorité intimée a en outre 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. 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 à 2014.

#### **E. 4**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté, et la décision attaquée confirmée. Un émolument de 3'000 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent (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]), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer d'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.