

VD_OMNI FI.2022.0106 vom 14. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0106

FR: VD_OMNI FI.2022.0106 du 14 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0106 del 14 agosto 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Procédure pénale fiscale pour soustraction d'impôt. Détermination du montant des amendes. 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. Intention: dès lors que la recourante a personnellement signé les déclarations d'impôt et que compte tenu de la différence entre la fortune annoncée (au plus 100'000 fr. mais réduite parfois jusqu'à 40'000 fr. en 2013) et la fortune imposable ensuite des reprises (à savoir pour la recourante seule et uniquement s'agissant des objets d'art de la villa qu'elle occupait: plus de 600'000 fr.), elle ne pouvait pas ne pas s'être rendue compte, à tout le moins sous l'angle du dol éventuel, qui suffit, que les éléments déclarés étaient clairement inférieurs aux valeurs réelles qu'elle et son mari détenaient. En outre, les biens mobiliers – et en particulier les œuvres d'arts assurées – et les avoirs se trouvant sur le compte bancaire (commun à la recourante et à son défunt mari) doivent être considérés comme ayant été la copropriété des deux époux, respectivement comme étant pour moitié imposables chez la recourante.

Erwägungen

E. 1

de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 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 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

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu

cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, ceci conformément à la jurisprudence de la cour de céans (cf. entre autres CDAP FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 3

La prescription de la poursuite pénale de la soustraction d'impôt ou de tentatives en ce sens, ou la péremption, sont des questions de droit matériel que le tribunal examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2), tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêts TF 2C_872/2021 du 2 août 2022 [destiné à la publication] consid. 4), 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 4). Il faut souligner que les prononcés d'amendes litigieux en l'espèce résultent de tentatives de soustraction. Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP [RS 311.0], en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Pour sa part, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait formellement par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD [RO 1991 1184 p. 1242 s.]). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). S'agissant de la tentative de soustraction, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (ancien art. 72s LHID [RO 2015 779]; abrogé au 31 décembre 2021 par le ch. I 4 de la loi fédérale du 18 juin 2021 sur les procédures électroniques en matière d'impôts [RO 2021 673; FF 2020 4579]; l'actuel art. 72 LHID, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2022 [RO 2021 673; FF 2020 4579] prévoit l'obligation générale des cantons d'adapter leur législation aux dispositions de la LHID pour la date de leur entrée en vigueur [al. 1]; après cette date, ces dispositions sont d'application directe si le droit fiscal cantonal s'en écarte [al. 2]). Les art. 208 al. 1 et 3 de la loi vaudoise (LI) et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être

examinée conjointement pour l'IFD et l'ICC. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; cf. arrêt TF 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant les instances judiciaires, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêt TF 2C_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 4.1 et les arrêts cités). En l'occurrence, tant sous l'angle de l'ancien droit qu'en application du nouveau, la prescription du droit de taxer n'est pas intervenue. En effet, s'agissant uniquement de tentatives de soustraction, la prescription du droit de taxer, que ce soit sous l'ancien ou sous le nouveau droit, n'a commencé à courir qu'avec l'entrée en force des décisions de rappel d'impôt, à savoir dans le cas d'espèce avec l'entrée en force de l'arrêt précité de la cour de céans, rendu le 19 avril 2023. Dite prescription n'est donc pas atteinte à ce jour.

E. 4

La recourante conteste principalement que les conditions pour retenir l'existence d'une soustraction fiscale soient réunies. Elle fait valoir que les amendes ont été prononcées à raison de tentatives de soustractions d'éléments de fortune – ayant fait l'objet de rappels d'impôt désormais entrés en force – qui ne pouvaient pas lui être attribués à elle. Toujours selon la recourante, les éléments de fortune ayant fait l'objet du rappel d'impôt appartenaient exclusivement à son défunt mari. Elle n'aurait eu au surplus aucun contrôle sur les éléments soustraits et ne pouvait donc pas avoir eu l'intention de commettre les infractions qui lui sont reprochées. 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. Pour qu'une (tentative de) soustraction fiscale au sens de ces dispositions soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis: (i) la soustraction d'un montant d'impôt; (ii) 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); et (iii) la faute du contribuable (arrêt TF 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 2, non publié in ATF 135 II 86). 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). D'un point de vue

subjectif, il faut rappeler que la tentative de soustraction d'impôt ne peut être commise qu'intentionnellement et pas 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 qu'une économie d'impôt 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 preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Archives 56, p. 138). 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. 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 en 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). 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. ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2; 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 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). 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 CDAP 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., 2017, n° 46 ss ad art. 175 LIFD).

E. 5

En l'occurrence, la recourante conteste d'abord que la fortune mobilière ayant fait l'objet de rappels d'impôt puisse lui être imputée. Elle souligne que le preneur d'assurance (police ménage ECA) sur laquelle l'autorité intimée a fondé ses reprises n'avait été souscrite que par son défunt mari et qu'au surplus, le questionnaire ayant permis d'établir ladite police n'avait été adressé qu'à l'adresse professionnelle de ce dernier, seule la signature de celui-ci figurant au demeurant sur la police. Elle estime que seul le preneur d'assurance devait déclarer ces éléments de fortune mobilière, et par voie de conséquence, qu'elle n'en avait pas elle-même l'obligation. La réalisation des éléments objectifs de la tentative de soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Or, tel est bien le cas en l'espèce. La présomption de l'art. 200 al. 1 et 2 CC (cf. arrêt 5A_478/2016 du 10 mars 2017 consid. 6.1.1 et les références citées; cf. également art. 248 CC), qui dispose que quiconque allègue qu'un bien appartient à l'un ou à l'autre des époux est tenu d'en établir la preuve (al. 1) et qu'à défaut de cette preuve, le bien est présumé appartenir en copropriété aux deux époux (al. 2), permet à l'autorité fiscale, faute de preuve apportée par l'épouse héritière, de tenir celle-ci comme copropriétaire des biens de son mari défunt. Par conséquent, dans le cas d'espèce, les biens mobiliers – et en particulier les œuvres d'arts assurées – et les avoirs se trouvant sur le compte bancaire (commun à la recourante et à son défunt mari) doivent être considérés comme ayant été la copropriété des deux époux, respectivement comme étant pour moitié imposables chez la recourante. Cette dernière estime avoir renversé la présomption précitée en montrant que son mari avait seul signé la police d'assurance ECA et qu'au surplus, la correspondance était adressée à l'adresse professionnelle de ce dernier. Or la personne du preneur d'assurance peut très bien être différente du propriétaire juridique d'un bien et les éléments avancés ne permettent pas de renverser la présomption de l'art. 200 al. 2 CC en l'espèce. Aucun contrat de mariage, ni d'acte de liquidation du régime matrimonial, ni encore d'inventaire successoral du défunt n'a été produit pour démontrer que les éléments de fortune repris n'appartenaient qu'au défunt et pas à la recourante. Il y a ainsi lieu de considérer que la recourante n'a pas apporté de preuve relative à la propriété exclusive de ces avoirs, de telle sorte que c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'ils lui appartenaient pour moitié. Cette solution vaut tant pour la fortune liée aux œuvres d'arts que celle liée au compte bancaire. Certes, s'agissant d'un compte bancaire dont les conjoints étaient les cotitulaires, le simple fait que deux personnes soient titulaires d'un compte bancaire ne dit en principe rien quant aux relations internes existant entre ces personnes et n'a donc aucune influence sur la propriété des biens se trouvant sur le compte (cf. ATF 112

III 90 consid. 5 p. 98 s.; Emch/Renz/Arpagaus, *Das Schweizerische Bankgeschäft*, 7^{ème} éd. 2011, n. 665; Brigitta Kratz, in *Berner Kommentar*, 2015, n. 68 ad art. 150 CO; Carlo Lombardini, *Droit bancaire suisse*, 2^{ème} éd. 2008, n. XII/63 p. 339). Toutefois, la présomption de l'art. 200 al. 2 CC s'applique pleinement et suffit à justifier une reprise par moitié chez la recourante (arrêt TF 2C_807/2017 du 30 mai 2018 consid. 4.4). Tel est bien le cas en l'espèce de telle sorte que l'imputation à la recourante des éléments de fortune (et les quelques éléments de revenus liés au compte BCV) ne prête pas le flanc à la critique.

E. 6

La recourante conteste en outre avoir agi intentionnellement. On rappellera dans ce cadre que la recourante a personnellement signé les déclarations d'impôt et que compte tenu de la différence entre la fortune annoncée (au plus 100'000 fr. mais réduite parfois jusqu'à 40'000 fr. en 2013) et la fortune imposable ensuite des reprises (à savoir pour la recourante seule et uniquement s'agissant des objets d'art de la villa qu'elle occupait: plus de 600'000 fr.), elle ne pouvait pas ne pas s'être rendue compte, à tout le moins sous l'angle du dol éventuel, qui suffit, que les éléments déclarés étaient clairement inférieurs aux valeurs réelles qu'elle et son mari détenaient. En tant que la recourante estime qu'il s'agit là de divergences d'évaluation elle ne peut pas être suivie. Conformément à la jurisprudence, en cas de doute, il lui revenait d'interpeler l'autorité fiscale pour s'assurer que son appréciation était correcte. Comme on l'a vu auparavant, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, 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. Lorsque la contribuable a signé les déclarations d'impôt et encore plus si l'on prend en compte la baisse de valeur déclarée des objets mobiliers, elle ne pouvait qu'avoir conscience de ce que les valeurs déclarées étaient trop faibles. S'agissant aussi des comptes bancaires précités dont la recourante était cotitulaire, comme le souligne l'autorité intimée, toute la correspondance était reçue à son domicile privé de telle sorte qu'il faut également admettre comme établi que la recourante était consciente de ce que les éléments de fortune reportés dans les déclarations d'impôt étaient incomplets ou à tout le moins incorrects. Enfin, dans ce cadre, il faut bien voir que la tentative d'infraction reprochée à la recourante ne consiste pas dans la signature de la déclaration d'impôt. Comme l'indique justement la recourante, la présente procédure ne porte pas sur une instigation ou une complicité à une infraction commise par le mari de la recourante, mais bien sur une infraction propre qui est reprochée à cette dernière. Dans ce sens, le fait d'avoir signé la déclaration d'impôt n'est pas l'élément déclencheur de l'infraction, mais permet d'apprécier la conscience et volonté de cette dernière dans la cadre de la commission de l'infraction. Le grief de la recourante doit par conséquent être rejeté.

E. 7

Sous l'angle de la culpabilité, la recourante soutient à titre subsidiaire que la quotité de l'amende est disproportionnée. Force est en l'occurrence de constater que les soustractions d'impôt reprochées aux contribuables portent sur une période relativement longue mais que, s'agissant de la présente procédure dirigée uniquement contre la recourante, sur des montants d'impôt d'importance moyenne. Si, incontestablement le rôle de la recourante par rapport à celui de son défunt mari dans la commission des infractions est moins important, cet aspect a été pris en considération correctement par l'autorité inférieure qui a réduit la

quotité des amendes. On ne voit ainsi pas de raison de s'écarter de l'appréciation de l'autorité intimée, qui a retenu qu'une faute légère à moyenne pouvait être imputée à la recourante et tenant compte déjà, des éléments invoqués par la recourante à sa décharge. 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, réduite encore de deux-tiers pour tenir compte de la tentative. La décision attaquée doit ainsi être confirmée, en tant qu'elle porte sur les amendes prononcées à la fois pour l'ICC et pour l'IFD, sous réserve des conclusions en admission partielle du recours, déposées par l'autorité intimée à la suite de l'arrêt FI.2022.0108 de la cour de céans.

E. 8

Il suit de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis dans ce sens que la décision sur réclamation du 17 juin 2022 est modifiée comme suit: En matière d'impôt cantonal et communal a) CHF 2'400.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2011, à savoir: i. CHF 1'750.- pour le canton et ii. CHF 650.- pour la commune de Montreux, b) CHF 2'250.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2012, à savoir: i. CHF 1'600.- pour le canton et ii. CHF 650.- pour la commune de Montreux, c) CHF 4'000.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2013, à savoir: i. CHF 2'850.- pour le canton et ii. CHF 1'150.- pour la commune de Montreux, d) CHF 2'900.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2014, à savoir: i. CHF 2'050.- pour le canton et ii. CHF 850.- pour la commune de Montreux, e) CHF 2'400.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2015, à savoir: i. CHF 1'700.- pour le canton et ii. CHF 700.- pour la commune de Montreux, f) CHF 2'500.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2016, à savoir: i. CHF 1'800.- pour le canton et ii. CHF 700.- pour la commune de Montreux, g) CHF 3'700.- pour les soustractions d'impôt cantonal et communal tentées durant la période fiscale 2017, à savoir: i. CHF 2'600.- pour le canton et ii. CHF 1'100.- pour la commune de Montreux, En matière d'impôt fédéral direct a) CHF 100.- pour la soustraction d'impôt fédéral direct tentée durant la période fiscale 2013.

E. 9

Un émolument réduit de 1'500 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe pour l'essentiel (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; BLV 173.36.5.1]). La recourante, qui obtient très partiellement gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a en outre droit à des dépens, qui seront réduits dans la même mesure (art. 55, applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).