

# VD\_OMNI FI.2023.0035 vom 28. März 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-03-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0035](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0035)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0035 du 28 mars 2024

IT: VD\_OMNI FI.2023.0035 del 28 marzo 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Procédure de soustraction fiscale. S'agissant de la période fiscale 2010, seule ici litigieuse, il n'est reproché au recourant que des tentatives de soustraction. La prescription du droit de taxer, que ce soit sous l'ancien ou sous le nouveau droit, n'a donc 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 du Tribunal fédéral le 6 décembre 2023. Dite prescription n'est donc pas atteinte à ce jour. Confirmation des amendes ICC et IFD. L'autorité qui a considéré la faute comme moyenne, a appliqué une quotité de 1, ce qui est correct compte tenu de l'ensemble des circonstances. S'agissant en outre d'une tentative, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fixé la quotité de l'amende à deux tiers de l'impôt soustrait. Recours au TF rejeté (9C\_257/2024 du 24 juin 2024).

## Erwägungen

### E. 1

Le recours a en l'occurrence été 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] 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 149 II 74 consid. 4, 138 II 169 consid. 3.4; arrêt TF 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 relative à la période fiscale 2010. Avant le 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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. S'agissant de la période fiscale 2010, seule ici litigieuse, il n'est reproché au recourant que des tentatives de soustraction. La prescription du droit de taxer, que ce soit sous l'ancien ou sous le nouveau droit, n'a donc 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 du Tribunal fédéral le 6 décembre 2023. Dite prescription n'est donc pas atteinte à ce jour.

#### **E. 4**

Dans un grief formel, qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 141 V 557 consid. 3), le recourant reproche à l'autorité précédente d'avoir violé son droit d'être entendu, en rendant sa décision, certes après l'avoir interpellé, mais sans attendre "ses explications" et sans procéder à son audition personnelle. Le droit d'être entendu de l'art. 29 al. 2 Cst. comprend le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur tous les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.3). Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 144 I 11 consid. 5.3; 137 I 195 consid. 2.2). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 145 I 167 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 2.8.1 et les arrêts cités). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les arrêts cités). En l'espèce, il ressort du dossier de l'autorité intimée que le recourant et son épouse ont été invités à se déterminer tout au long de l'enquête, notamment par courrier du 9 juillet 2015, 5 décembre 2016, puis lors de l'avis de prochaine clôture du 20 mars 2020. Ils se sont d'ailleurs déterminés à plusieurs reprises, notamment le 30 avril 2020 et 26 novembre 2020, dans le cadre de la procédure de réclamation. Dans ce sens, la Cour peine à comprendre en quoi leur droit d'être entendus aurait été violé. S'agissant spécifiquement de la décision sur réclamation et des circonstances dans lesquelles elle a été notifiée, il faut relever ce qui suit: le recourant et son épouse ont été contactés téléphoniquement par l'intermédiaire de leur avocat pour savoir s'ils voulaient être entendus, en date du 9 novembre 2022. Dans la note téléphonique figurant au dossier, il est indiqué que l'ACI offre la possibilité à ces derniers de discuter par le biais d'une audition personnelle des reprises et que Me Rossel rappellera après avoir consulté ses clients. Or, à la suite de cette interpellation, rien n'indique au dossier – et le recourant et son épouse ne le prétendent d'ailleurs pas non plus – que ces derniers auraient profité de cette possibilité d'être entendus ou auraient d'une quelconque autre manière procédé comme l'autorité intimée les avait invités à le faire. Dans leur réplique du 27 juin 2023, le recourant et son épouse contestent encore qu'une date pour une entrevue personnelle ait été fixée, respectivement qu'ils aient été invités à donner une date à cette fin. Peu importe au final de savoir si l'autorité intimée a proposé une entrevue personnelle (comme elle semble l'indiquer) ou au contraire (comme le soutiennent le recourant et son épouse) si l'ACI a uniquement lors de cet appel téléphonique

relancé le recourant et son épouse, respectivement leur mandataire, en leur donnant une dernière possibilité de se déterminer avant qu'une décision sur réclamation soit rendue. Toujours est-il que, dans les deux hypothèses, un droit d'être entendu du recourant et de son épouse a – une nouvelle fois – été aménagé, de telle sorte qu'il n'y a pas matière à constater une violation de ce droit. Sans réponse, par courrier du 10 janvier 2023, l'ACI a par ailleurs encore ouvert un délai de 30 jours au recourant et à son épouse pour se déterminer. Lorsque le recourant et son épouse ont encore, presque à l'échéance de ce délai d'un mois, requis par courrier du 9 février 2023 un délai supplémentaire de deux mois, l'autorité intimée pouvait sans violer leur droit d'être entendu refuser une telle prolongation. La procédure de réclamation était en effet déjà ouverte depuis le mois d'octobre 2020 et le recourant et son épouse avaient eu à de multiples reprises la possibilité de s'exprimer. On peine à comprendre quels "éléments manquants" pouvaient encore les empêcher de se déterminer utilement le 9 février 2023 et le recourant et son épouse n'apportent aucune explication à cet égard. On observera au surplus que l'autorité a encore attendu 7 jours après la communication, par courrier du 21 février 2023, pour notifier sa décision sur réclamation. Il y a lieu de considérer que l'autorité intimée n'a pas violé le droit d'être entendu du recourant et de son épouse, ce qui conduit au rejet du grief correspondant. On ajoutera au surplus que le Tribunal fédéral dans son arrêt concernant notamment le recourant (9C\_582/2023 précité) a également rejeté ce grief de manière claire, estimant que le recourant avait eu suffisamment de temps et d'occasion pour présenter ses arguments et ses moyens de preuve et que le recourant a désormais été entendu personnellement à deux reprises par le tribunal.

#### **E. 5**

Dans un autre grief formel, le recourant reproche – pour autant qu'on parvienne à le suivre – à la décision attaquée de ne contenir que des explications à propos des amendes. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) précité, le devoir pour une autorité de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et les références; arrêt 9C\_709/2022 du 14 juillet 2023 consid. 5.1.1). Force est cependant de constater qu'il s'agit en l'espèce précisément de prononcé d'amendes que la décision sur réclamation attaquée est venue confirmer. Il n'y a donc pas de violation du droit à la motivation puisque par définition la question des amendes, développée au surplus sur neuf pages, était la question litigieuse à trancher.

#### **E. 6**

Quant au fond, le recourant reproche à la décision attaquée d'avoir violé le droit fédéral et cantonal en reconnaissant que les conditions tant objectives que subjectives de la (tentative de) soustraction d'impôt étaient réalisées. Il conteste avoir "bénéficié d'économie d'impôts", soutenant que la décision ne mentionnerait pas quels sont les prétendus avantages dont il aurait bénéficié. Sur le plan subjectif, il souligne – non sans une certaine témérité – que la constance de ses déclarations lacunaires sur les différentes périodes fiscales du rappel d'impôt serait le témoin de sa bonne foi et du fait "qu'il n'a jamais voulu frauder quoi que ce soit" (recours, p. 4). 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\_449/2017 du 26 février 2019 consid. 3.1 et les références, 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1) et (iii) la faute du contribuable (arrêt TF 2C\_664/2008 du 4 février 2009 consid. 2, non publié in ATF 135 II 86). Dit autrement, pour qu'il y ait soustraction au sens des art. 175 al. 1 et 181 LIFD, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (condition objective) et une faute de ce dernier (condition subjective), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (cf. ég. Pietro Sansonetti, in : Commentaire romand, 2<sup>ème</sup> éd., n°7 ad art. 175 LIFD; Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne, 2001, p. 48 ). b) D'un point de vue objectif, la réalisation des éléments objectifs de la 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. Dans ce cadre, 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). 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. Elle suppose donc 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). 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). Ainsi, 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 (arrêt du TF 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 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). Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il importe cependant que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DGB, 3 e éd., Zurich 2016, n. 49s. ad art. 175 LIFD). Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la diligence 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 (2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1 et 6.1.2; StE 1989 B. 101.9 n° 6). c) 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). 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 pp. 147/148; 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135; arrêt TF 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.2 et 3.3, in RF 67/2012 p. 759). 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 (arrêts TF 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1, in RF 69/2014 p. 237; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 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; 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et les références, in StE 2010 B 101.9 Nr. 12, RF 65/2010 p. 223). 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. 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; é.g. Pietro Sansonetti / Danielle Hostettler, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n° 46 ss ad art. 175 LIFD). d) La procédure réprimant la soustraction fiscale en matière d'impôts directs est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (ATF 121 Ib 257 consid. 4 p. 264; 119 Ib 311, consid. 2 p. 314; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4 ème éd. Bâle 2012, § 26 n. 4 p. 505; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 12 ad art. 175 LIFD; Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 911 et ss ). Cela a notamment pour conséquence que l'autorité de taxation doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêts TF 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1; 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; arrêt du TF du 8 février 1991, reproduit in : RDAF 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (TF 2C\_759/2020, 2C\_760/2020 du 21 septembre 2021 consid. 4.2; TF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2). Il s'ensuit que c'est la présomption d'innocence qui régit la matière (art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH; arrêt 2C\_242/2013 du 25 octobre 2013 consid. 3.1) et que le contribuable impliqué dans une procédure pénale n'est pas soumis au devoir de collaboration (arrêt TF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). Pour le surplus, le juge de l'amende est libre d'utiliser les documents et renseignements librement fournis par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation (Torrione, op. cit., p. 907ss, spéc. p. 1045).

## **E. 7**

En l'espèce, sur le plan objectif, les montants d'impôts soustraits ont été confirmés définitivement par l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 décembre 2023, confirmant les reprises d'impôts. On rappelle à cet égard que dans cet arrêt (9C\_582/2023), il a été confirmé que le recourant avait bénéficié de la mise à disposition d'un appartement par la Société, ce qui constituait une distribution dissimulée de bénéfices. Il a également confirmé la reprise relative à la part privée des frais de véhicules mis à disposition du recourant sans contre-prestation adéquate. Les reprises concernant les frais de voyage et de représentation du recourant ont aussi été maintenues. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction sont réalisés, la base d'imposition ayant été indûment réduite et l'impôt acquitté étant par conséquent insuffisant. Toujours sur le plan objectif, le recours actuellement pendant devant le Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu par la cour de céans sous référence FI.2023.0138, ne concerne pas – à tout le moins directement – le contribuable, mais la société dont il est actionnaire majoritaire. En outre, il ne s'agit pas d'une problématique de taxation mais uniquement de perception de l'impôt. Rien ainsi ne permet de se départir du montant du rappel d'impôt définitivement fixé par l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_582/2023 du 6 décembre 2023, précité. Sur le plan subjectif, le recourant conteste en outre avoir agi intentionnellement. Il invoque encore à l'audience du 8 mars 2024 être une personne consciencieuse. Il estime avoir fait entièrement confiance à la société fiduciaire mandatée pour procéder au contrôle des comptes de la société dont il était actionnaire et de ses

filiales. Il soutient en outre qu'entre son retour en Suisse en 1986 et le début de l'enquête fiscale en 2006, on ne lui a jamais rien reproché: or, rappelle-t-il, il n'a rien modifié dans les pratiques comptables de ces sociétés de telle sorte qu'il ne comprend pas qu'on lui reproche quelque chose désormais. Force est cependant de constater que le recourant détenait la majorité des actions de la Société et en tant qu'administrateur et président, il n'est pas contesté qu'il dirigeait la Société durant la période fiscale en cause. Or, au vu de cette position et de la nature des reprises effectuées, il ne pouvait ignorer qu'il prélevait de manière indue des fonds de la société et qu'il grevait ses comptes de charges non justifiées commercialement. On rappellera dans ce cadre en outre que le recourant a personnellement signé les déclarations d'impôt du couple et que compte tenu de la différence entre les revenus déclarés et les revenus imposés à la suite des reprises confirmées par le Tribunal fédéral (soit initialement un complément d'impôt total de 299'788 fr. 95 (ICC) et 96'551 fr. 90 (IFD) pour les périodes 2007 à 2010), il ne pouvait pas ne pas s'être rendu compte, à tout le moins sous l'angle du dol éventuel, qui suffit, que les éléments déclarés étaient clairement inférieurs à ses revenus. Conformément à la jurisprudence, en cas de doute, il lui revenait d'interpeller 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 tout au moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée. Lorsque le recourant a signé les déclarations d'impôt, il ne pouvait qu'avoir conscience de ce que les valeurs déclarées étaient trop faibles. On précisera en outre qu'on ne saurait admettre l'argument du recourant selon lequel il se serait entièrement reposé sur le travail "pointilleux" d'après-lui des réviseurs aux comptes de ses différentes sociétés. Non seulement, le recourant devrait se voir imputer une erreur éventuelle de la fiduciaire qu'il avait mandatée, mais surtout il confond le travail du contrôle des comptes avec les règles correctrices du droit fiscal. Ce n'est pas parce que des comptes sont conformes aux règles du droit comptable que l'autorité fiscale appliquant ses propres règles (cf. en particulier les art. 58 al. 1 let. b et c et 59 al. 2 LIFD) ne peut pas procéder à une correction, respectivement un rappel d'impôt. Le grief du recourant doit par conséquent être rejeté.

## **E. 8**

Sous l'angle de la culpabilité, le recourant ne soutient pas – et à juste titre – que l'amende serait disproportionnée. Force est en l'occurrence de constater que les soustractions d'impôt reprochées au recourant ne portent que sur la période fiscale 2010. Elles portent en revanche sur des montants de rappel d'impôt que l'on peut sans autre qualifier d'assez importants, soit 197'000 fr. sur une seule période fiscale. En outre, incontestablement, le rôle du recourant qui est administrateur président délégué et actionnaire majoritaire de la société C. \_\_\_\_\_ est très important puisque c'est bien lui qui prenait toutes les décisions, à tout le moins au cours de la période fiscale concernée. Le recourant est au surplus dans une bonne situation personnelle, ce qu'il a pu confirmer au cours des audiences devant le tribunal. Ainsi, ces différents aspects ont été pris en considération correctement par l'autorité inférieure qui a considéré la faute comme moyenne, appliquant une quotité de 1. L'autorité intimée a ainsi fait une application correcte de l'art. 176 al. 2 LIFD (cf. également art. 243 al. 2 LI), relatif 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, au final.

### **E. 9**

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. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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