

VD_OMNI FI.2023.0109 vom 8. Oktober 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-10-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0109

FR: VD_OMNI FI.2023.0109 du 8 octobre 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0109 del 8 ottobre 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, prononçant des amendes pour tentative de soustraction à l'encontre du recourant, qui a omis de déclarer les revenus perçus de participations de collaborateurs. Le fait que la soustraction ait pu être facilement décelée par l'autorité fiscale, l'employeur ayant transmis d'office le certificat de salaire du recourant, n'enlève pas à la soustraction son caractère intentionnel. Le recourant, qui avait déjà réalisé des revenus provenant de participations de collaborateurs, ne pouvait ignorer qu'il avait réalisé un revenu imposable au cours de la période fiscale concernée. La qualification de moyenne de la faute reprochée au recourant ne prête pas le flanc à la critique. Recours rejeté.

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

Le recourant ne conteste pas la réalisation, au cours de la période fiscale 2018, d'un revenu provenant de participations de collaborateur d'un montant total de 366'589 francs. En l'absence toutefois d'intention de cacher ce revenu, il soutient que l'infraction de soustraction d'impôt ne peut être retenue à son encontre. a) Selon l' art. 176 al. 1 LIFD , celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction (art. 176 LIFD et 243 LI) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l' art. 175 LIFD . Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l' art. 124 al. 2 LIFD . Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêts 2C_1052/2020 du 19 octobre 2021 consid. 3.2.2, in StE 2022 B 101.21 22; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6. 1 et les références). Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP , applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP ; arrêts TF 9C_578/2023 du 27 novembre 2023 consid. 11.2.1; 2C_1052/2020 précité du 19 octobre 2021 consid. 3.2.2; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 et les références). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention. Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (ATF 135 IV 152 consid. 2.3.2). La négligence consciente se distingue du dol éventuel par l'élément volitif. Alors que celui qui agit par dol éventuel s'accommode du résultat dommageable pour le cas où il se produirait, celui qui agit par négligence consciente escompte - ensuite d'une imprévoyance coupable - que ce résultat, qu'il envisage aussi comme possible, ne se produira pas (ATF 133 IV 9 consid.

E. 4

Reste à examiner la quotité de l'amende prononcée. a) 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 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; 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). 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 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). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (TF 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.5.2 et les références). b) En l'occurrence, l'autorité intimée a qualifié la faute du recourant de moyenne. Elle a tenu compte de sa bonne coopération dans le cadre de la procédure, ainsi que de son absence d'antécédents, relevant toutefois que le montant soustrait était considérable, puisqu'il était 3,5 fois plus élevé que le revenu déclaré. Par ailleurs, la coopération du recourant devait être relativisée par le fait que l'autorité fiscale disposait de toutes les informations requises, le certificat de salaire ayant été produit par l'ancien employeur du recourant. L'autorité intimée a considéré dès lors qu'une quotité de $4/5 \times 2/3$ était justifiée. La qualification de la faute retenue par l'autorité intimée n'apparaît pas excessivement rigoureuse. Les montants d'impôts soustraits sont en effet très conséquents. Il n'y a en outre pas lieu de considérer que la complexité de l'imposition des participations de collaborateurs justifierait une atténuation de la faute, le recourant ayant démontré sa compréhension de cette forme particulière de revenu lors des précédentes déclarations d'impôt. Le recourant n'a certes pas d'antécédents et a collaboré dans le cadre de la procédure. Ces éléments favorables sont toutefois compensés par l'importance des impôts soustraits. L'autorité intimée pouvait dès lors considérer que la faute du recourant devait être qualifiée de moyenne. C'est le lieu de préciser encore qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, comme c'est le cas en l'espèce, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait. La sanction prononcée se situe en l'occurrence légèrement en dessous de ce montant, de sorte que l'appréciation de l'autorité intimée peut être confirmée. Le recourant soutient que la peine prononcée doit être fixée à $2/3 \times 2/3$ de l'impôt soustrait, s'appuyant sur des précédents ayant conduit l'autorité intimée à qualifier la faute de légère à moyenne dans des circonstances qu'il estime à tout le moins comparables à sa propre situation. Le recourant se réfère en premier lieu à l'arrêt FI.2020.0028 du 10 janvier 2022. Dans cet arrêt, la CDAP a confirmé que le recourant avait bien omis de déclarer un revenu de 3'325'000 fr. provenant

d'une opération immobilière, ce qui était constitutif d'une faute qualifiée de légère à moyenne, justifiant l'application d'un taux de $\frac{2}{3} \times \frac{2}{3}$ du montant soustrait pour fixer l'amende. Le montant repris dans cette affaire est certes conséquent et représentait deux fois le revenu déclaré par le contribuable. Les circonstances n'étaient cela étant pas comparables à la présente affaire, puisque le contribuable avait déclaré le revenu immobilier réalisé, tout en déduisant diverses charges, dont il n'avait pu établir la justification commerciale. Dans la situation du recourant, aucun revenu n'a été annoncé en relation avec des participations de collaborateurs, si bien que l'autorité intimée aurait pu ne jamais en avoir connaissance si l'ancien employeur n'avait pas adressé le certificat de salaire y relatif. Dans ces circonstances, l'autorité intimée n'a pas abusé de son large pouvoir d'appréciation en considérant que la faute du recourant était plus grave que celle ayant donné lieu à l'arrêt FI.2020.0028 précité. Le recourant se réfère en outre à l'arrêt FI.2020.0067 du 8 juillet 2021. Dans cette affaire, un contribuable avait omis de déclarer, durant trois périodes fiscales, des revenus d'activité lucrative dépendante pour un montant total de 122'788 francs. En dépit de la mauvaise collaboration du contribuable, l'autorité intimée avait qualifié la faute de "légère à moyenne" et appliqué un taux de $\frac{2}{3} \times \frac{1}{2}$ de l'impôt soustrait pour fixer l'amende pour soustraction. L'ACI a expliqué que la qualification de la faute se justifiait par certaines circonstances personnelles, dont le recourant ne peut en l'espèce se prévaloir. On relèvera en effet que les montants d'impôts soustraits par le recourant (156'863,05 fr.) sont considérablement plus élevés que ceux ayant donné lieu à l'arrêt FI.2020.0067 précité (compléments d'impôts dus de 21'350 fr. en lien avec les trois périodes fiscales litigieuses). Les situations financières des contribuables concernés diffèrent en outre notablement. On ne voit pas dans ces circonstances que l'autorité intimée aurait abusé de son pouvoir d'appréciation en prononçant la sanction litigieuse. Sous l'angle de la quotité de la sanction, la décision attaquée s'avère également conforme au droit.

E. 5

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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