

VD_OMNI FI.2024.0068 vom 26. März 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-03-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0068

FR: VD_OMNI FI.2024.0068 du 26 mars 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0068 del 26 marzo 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Procédure pour soustraction fiscale. Le recours en tant qu'il a trait à l'IFD est tardif et donc irrecevable. Même en appliquant les règles de la procédure pénale, telles qu'interprétées par le Tribunal fédéral, la présente cause ne permettrait pas de restituer le délai de recours en matière d'impôt fédéral direct. 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. Dite prescription n'est pas atteinte à ce jour. Confirmation des amendes ICC. 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. Sous l'angle de la culpabilité, il faut rappeler que les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal. Toutefois, en reconnaissant une culpabilité moyenne et appliquant une quotité de 1 pour les amendes, les différents aspects ont été pris en considération correctement par l'autorité inférieure: les éléments d'aggravation (nombre de périodes, montants des éléments soustraits) étant compensés par la prise en compte de l'écoulement du temps. 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. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (9C_260/2025).

Erwägungen

E. 1

a) A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. A teneur de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). b) S'agissant du recours interjeté contre la taxation relative à l'impôt cantonal et communal, l'art. 95 LPA-VD dispose que le recours au Tribunal cantonal s'exerce dans les 30 jours dès la notification de la décision attaquée. Sauf dispositions légales contraires, les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas (art. 96 al. 1 LPA-VD) notamment du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclusivement (let. a). En matière d'impôt fédéral direct et selon la jurisprudence rendue par

le Tribunal fédéral en application de l'art. 140 LIFD, les délais de recours ne sont en revanche pas suspendus pendant les fêtes judiciaires devant les instances cantonales (arrêts TF 2C_512/2016 du 13 juin 2016 consid. 5; 2C_416/2013 du 15 novembre 2013; in RDAF 2014 II 40, consid. 2.2 et les réf. cit.; arrêts CDAP FI.2020.0099 du 16 février 2021 ; FI.2018.0016 du 26 novembre 2018 consid. 1b). c) En l'espèce, contre la décision sur réclamation du 21 mars 2024, le recours a été déposé le 6 mai 2024, dans la forme prescrite (art. 79 LPA-VD) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD, en relation avec l'art. 96 LPA-VD), le recours est recevable en tant qu'il concerne l'ICC. Il est en revanche irrecevable car déposé tardivement en ce qui concerne l'impôt fédéral direct (IFD), le délai de recours étant venu à échéance le 22 avril 2024. Interpellé sur l'irrecevabilité apparente du recours en tant qu'il concerne l'IFD, le recourant invoque l'art. 133 al. 3 LIFD et la maladie de son mandataire. Or, la maladie du conseil du recourant ne saurait en l'espèce justifier la restitution du délai de recours dès lors qu'elle n'a pas de lien avec le dépôt tardif du recours. En effet, en déposant le recours le 6 mai 2024 pour l'ICC et pour l'IFD, le conseil n'a pas invoqué d'empêchement fondant au contraire la recevabilité du recours sur l'applicabilité des dispositions sur les fêtes judiciaires. A tort, comme on vient de le voir. Il n'y a donc pas lieu à l'application d'une restitution du délai en l'espèce. S'agissant en l'espèce du volet pénal de la procédure de tentative de soustraction d'impôt dirigée contre le recourant, on peut se demander si les règles tirées de la procédure pénale pourraient faire échec à la jurisprudence pourtant claire du Tribunal fédéral précitée conduisant à l'irrecevabilité du recours en tant qu'il a trait à l'impôt fédéral direct. Tel n'est cependant pas le cas. En effet, de jurisprudence constante – hors des causes de défense pénale obligatoire non applicable en l'espèce (ATF 149 IV 196) – le TF a toujours considéré que pour obtenir une restitution du délai, la partie devait rendre vraisemblable que le défaut n'est imputable à aucune faute de sa part (art. 94 al. 1 du Code de procédure pénale suisse; RS 312.0). Outre le dépôt d'une demande formelle de restitution, l'accomplissement de l'acte de procédure omis et la justification d'un préjudice important et irréparable, la restitution de délai sous l'angle pénal suppose que la partie ou son mandataire a été empêché d'agir sans faute dans le délai fixé. Elle n'entre pas en ligne de compte lorsque la partie ou son mandataire a renoncé à agir, que ce soit à la suite d'un choix délibéré, d'une erreur ou du conseil - peut-être erroné - d'un tiers (ATF 143 I 284 consid. 1.2 et 1.3 et les références citées). Selon la jurisprudence, hormis les cas de grossière erreur de l'avocat en particulier lors d'une défense obligatoire, le comportement fautif de ce dernier est imputable à son client (ATF 143 I 284 consid. 1.3 et les références citées). Même en procédure pénale, il appartient au mandataire professionnel de s'organiser de telle manière qu'un délai puisse être respecté indépendamment d'un éventuel empêchement de sa part (ATF 143 I 284 consid. 1.3; ATF 119 II 86 consid. 2a). La sanction du non-respect d'un délai de procédure n'est pas constitutive de formalisme excessif, une stricte application des règles relatives aux délais étant justifiée par des motifs d'égalité de traitement et par un intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit (ATF 149 IV 97 consid. 2.1 et les références citées; 6B_659/2021 du 24 février 2022 consid. 2.1; en matière d'opposition à l'ordonnance pénale: 6B_1074/2015 du 19 novembre 2015 consid. 3.1.2; cf. également arrêts de la CourEDH Üçdag contre Turquie du 31 août 2021, § 38; Sabri Günes contre Turquie du 29 juin 2012, §§ 39 ss et 56 s.). Par conséquent, même en appliquant les règles de la procédure pénale, telles qu'interprétées par le Tribunal fédéral, la présente cause ne permettrait pas de restituer le délai de recours en matière d'impôt fédéral direct. Le tribunal limitera donc son examen au bien-fondé du prononcé d'amendes concernant le recourant en matière d'impôt cantonal et

communal pour les périodes fiscales 2011 à 2014, les prononcés d'amende en matière d'IFD étant entrés en force.

E. 2

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 relatives aux périodes fiscales 2011 à 2014. 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 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 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 LI et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. 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. Pour toutes les périodes fiscales

litigieuses, 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 taxation, à savoir dans le cas d'espèce avec l'entrée en force de l'arrêt précité de la Cour de céans rendu le 21 novembre 2024. Dite prescription n'est donc largement pas atteinte à ce jour.

E. 3

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 recourant a réitéré ce grief lors de l'audience du 11 mars 2025 estimant la violation d'autant plus grave que son conseil était atteint dans sa santé à cette époque. 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 a pu se déterminer tout au long de l'enquête. Il s'est d'ailleurs exprimé à plusieurs reprises, notamment le 30 avril 2020 et 26 novembre 2020, dans le cadre de la procédure de réclamation en lien avec la taxation. Il a encore été entendu personnellement le 20 juin 2023 par l'autorité intimée avant qu'elle ne rende la décision sur réclamation attaquée. Dans ce sens, la Cour peine à comprendre en quoi son droit d'être entendu 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: l'autorité intimée, après avoir entendu le recourant et son conseil, leur a adressé une proposition de règlement le 14 septembre 2023, leur impartissant un droit d'être entendu dans un délai de 30 jours. Par courrier du 16 octobre 2023, le recourant a requis, par son conseil, Me Rossel, une prolongation de délai de deux mois pour se déterminer sur la proposition de règlement précitée, au motif de problèmes de santé de ce dernier et également dans l'attente de l'arrêt du Tribunal fédéral dans la cause précitée 9C_582/2023. L'ACI, par écrit du 31 octobre 2023, a refusé la suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur la procédure menée au Tribunal fédéral et a imparti un ultime délai à Me Rossel pour se déterminer au 15 novembre 2023. Ce dernier, en date du 15 novembre 2023, a requis une nouvelle prolongation d'un mois du délai pour se déterminer, invoquant des problèmes de santé et joignant un certificat médical. Par courrier subséquent du 21 novembre 2023, l'ACI a alors accordé au recourant une ultime prolongation de délai au lundi 4 décembre 2023, se fondant sur le certificat d'incapacité de travail du 19 octobre 2023 que leur avait transmis Me Rossel et qui mentionnait une fin de l'incapacité au 30 novembre 2023. On observera au surplus que l'autorité a encore attendu après ce délai pour ne notifier finalement la décision attaquée

que le 21 mars 2024. Il y a donc lieu de considérer que l'autorité intimée n'a pas violé le droit d'être entendu du recourant, 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. 4

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. 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 TF 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. 6

En l'espèce, sur le plan objectif, les montants d'impôts soustraits (volet rappel d'impôts, en réalité en l'espèce, seules des décisions de taxations sont intervenues) sont désormais définitifs. Dans l'arrêt FI.2024.0067 du 21 novembre 2024 concernant ce volet de taxation, la Cour de céans a très partiellement admis le recours au motif que les nouveaux documents produits par le recourant permettaient de prouver le versement de dons à une entité reconnue d'intérêt public de telle sorte que les assiettes imposables devaient être réduites des montants versés. Or, comme l'a relevé l'autorité intimée lors de l'audience du 11 mars 2025, la présente procédure ne concerne que les montants pour lesquels une tentative de soustraction d'impôt a été reprochée au recourant, soit les éléments de prestations appréciables en argent correspondant aux distributions dissimulées de bénéfices de la Société (cf. FI.2024.0067 du 21 novembre 2024 précité, consid. 5c, sur la composante bidimensionnelle de ces distributions dissimulées). Il n'a toutefois pas été reproché au

recourant une tentative de soustraction d'impôt en lien avec les déductions des dons. En l'occurrence, la déduction pour les périodes fiscales 2012 et 2013 n'avait même pas été mentionnée dans les déclarations d'impôt des périodes fiscales respectives par le recourant, mais uniquement alléguées puis refusées en procédure de taxation, pour au final être admises dans la procédure devant le tribunal au vu des pièces nouvelles produites. C'est ainsi à juste titre puisque comme on l'a vu (supra consid. 5b) ce n'est pas n'importe quelle modification apportée à la déclaration d'impôt par les autorités au détriment du contribuable dans le cadre de la procédure de taxation qui peut conduire à une procédure de tentative de soustraction que l'autorité intimée n'a pas inclus ces reprises dans le calcul des amendes fiscales. Il s'ensuit ainsi que l'admission partielle précitée du recours dans la cause concernant le volet de taxation n'a pas de conséquence sur le présent volet pénal du dossier. On rappelle au surplus qu'il a été retenu que le recourant avait bénéficié de la mise à disposition d'un appartement par la Société, ce qui constituait une distribution dissimulée de bénéfices. Les reprises en lien avec la part privée des frais de véhicules mis à disposition du recourant sans contre-prestation adéquate ont également été confirmées. Les reprises concernant les frais de voyage et de représentation du recourant ont aussi été maintenues. Lors de l'audience du 11 mars 2025, le recourant a réitéré ses critiques concernant les prestations appréciables en argent qui lui étaient imputées, reconnaissant cependant l'entrée en force de l'arrêt FI.2024.0067 dans lequel les montants avaient été définitivement fixés. Le recourant invoque à nouveau ne pas être entièrement actionnaire de la Société indiquant détenir, conjointement avec son épouse, sous un régime matrimonial de séparation de biens, 1'200 actions sur les 2'000 que compte le capital-actions au total. Quoi qu'il en soit cependant, force est de constater que le recourant dispose d'une situation lui permettant, au travers de la détention de parts majoritaires avec son épouse et par sa situation d'administrateur président délégué de la Société, de procéder aux distributions dissimulées de bénéfices en sa faveur. En effet, toutes les distributions dissimulées du cas d'espèce (appartement, véhicules, frais de voyage et de représentation) n'ont été réalisées que par le recourant lui-même et n'ont aucunement profité aux actionnaires tiers de la Société. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a imputé l'entier des prestations appréciables en argent au recourant. Par conséquent, c'est également à juste titre que l'assiette imposable de toutes ces prestations serve de fondement au calcul des amendes pour sanctionner la tentative de soustraction reprochée à ce dernier. 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. Les griefs du recourant doivent être écartés. Sur le plan subjectif, le recourant conteste en outre avoir agi intentionnellement. Il invoque encore à l'audience du 11 mars 2025 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 54'350 fr. (ICC) et de 17'550 fr. (IFD) pour les périodes 2011 à 2014), 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'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 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. 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. Il ne faut 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. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois 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 (arrêts TF 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 8.1; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les références, in RF 75/2020 p. 71). Or, 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. 7

Sous l'angle de la culpabilité, il y a lieu de voir ce qui suit. Force est en l'occurrence de constater que les tentatives de soustractions d'impôt reprochées au recourant portent sur quatre périodes fiscales dans la présente procédure et font par ailleurs suite aux procédures précitées pour lesquelles le recourant a déjà été condamné pour soustractions d'impôt et tentatives de soustraction. Il faut ainsi tenir compte du nombre important de périodes fiscales pour lesquelles le recourant s'est vu reprocher une (tentative de) soustraction d'impôt. Dans ce sens, il faut souligner le nombre important de périodes fiscales pour lesquelles le recourant est sanctionné. La présente procédure porte en outre sur des montants de reprises de plus de 300'000 fr. que l'on peut sans autre qualifier d'assez importants, conduisant à des amendes (après réduction, comme on le verra, aux deux tiers) se montant à 71'900 fr. rien que pour les quatre périodes fiscales ici en cause. En outre, incontestablement, le rôle du recourant qui est administrateur président délégué et actionnaire majoritaire de la Société est très important puisque c'est bien lui qui prenait

toutes les décisions, à tout le moins au cours des périodes fiscales concernées. Le recourant est au surplus dans une bonne situation personnelle, ce qu'il a pu confirmer au cours de la dernière audience du 11 mars 2025 devant le tribunal. Il y a confirmé jouir d'une bonne santé et continuer à diriger la Société à ce jour. Ces éléments seraient ainsi plutôt de nature à augmenter la gravité de la culpabilité. Le recourant fait cependant valoir, dans le sens d'un motif d'atténuation de la peine, le temps écoulé depuis la période de commission des infractions qui lui sont reprochées. La plus ancienne des périodes fiscales remontant en effet à 2011 dans la présente cause. Aux termes de l'art. 48 let. e CP, le juge atténue la peine si l'intérêt à punir a sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur s'est bien comporté dans l'intervalle. La disposition en cause ne fixe pas de délai. Selon la jurisprudence, l'atténuation de la peine en raison du temps écoulé depuis l'infraction procède de la même idée que la prescription. L'effet guérisseur du temps écoulé, qui rend moindre la nécessité de punir, doit aussi pouvoir être pris en considération lorsque la prescription n'est pas encore acquise, si l'infraction est ancienne et si le délinquant s'est bien comporté dans l'intervalle. Cela suppose qu'un temps relativement long se soit écoulé depuis l'infraction. Selon la jurisprudence en matière pénale, cette condition est en tout cas réalisée lorsque les deux tiers du délai de prescription de l'action pénale sont écoulés. Le juge peut toutefois réduire ce délai pour tenir compte de la nature et de la gravité de l'infraction (ATF 140 IV 145 consid. 3.1 p. 147 s.; 132 IV 1 consid. 6.1 et 6.2 p. 2 ss; cf. également l'arrêt 6B_1186/2022 du 12 juillet 2023 consid. 5.2-5.3 non publiés in ATF 149 IV 395 [concernant une soustraction à la TVA]). Pour déterminer si l'action pénale est proche de la prescription, le juge doit se référer à la date à laquelle les faits ont été souverainement établis, et non au jugement de première instance (moment où cesse de courir la prescription selon l'art. 97 al. 3 CP). Ainsi, lorsque le condamné a fait appel, il faut prendre en considération le moment où le jugement de seconde instance a été rendu dès lors que ce recours a un effet dévolutif (cf. art. 398 al. 2 CPP; ATF 140 IV 145 consid. 3.1 p. 148). Le principe de célérité ancré entre autres dans l'art. 6 ch. 1 CEDH et l'art. 5 al. 1 CPP s'applique à tous les stades de la procédure et oblige les autorités pénales à faire avancer les procédures afin de ne pas laisser le prévenu inutilement dans l'incertitude quant aux accusations portées contre lui (ATF 143 IV 373 consid. 1.3.1, 49 consid. 1.8.2 ; 133 IV 158 consid. 8). Conformément à l'art. 48 let. e CP, le juge atténue la peine si, compte tenu du temps écoulé depuis l'infraction, l'intérêt à punir est nettement diminué et si l'auteur s'est bien comporté pendant ce temps. Les exigences découlant du principe de célérité se distinguent du motif d'atténuation de la peine selon l'art. 48 let. e CP. Si les conditions de l'art. 48 let. e CP sont remplies et que le principe de célérité a été simultanément violé, il convient de tenir compte des deux facteurs (arrêts 6B_1135/2022 du 21 septembre 2023 consid. 7.3.3 ; 6B_1186/2022 et 6B_1193/2022 du 12 juillet 2023 consid. 5.5, non publié dans : ATF 149 IV 395 ; chacun avec références). Cela ne signifie toutefois pas que l'écoulement du temps selon les deux dispositions doit être cumulé au sens d'une addition. La jurisprudence fondée sur l'ATF 132 IV 1, selon laquelle il convient d'examiner, dans le cadre de l'art. 48 let. e CP, si les deux tiers du délai de prescription sont écoulés, se réfère aux délais de prescription de droit nouveau du CP, en particulier à la prescription de l'action pénale de quinze ans pour les crimes au sens de l'art. 97 al. 1 let. b CP, qui prend fin, selon l'art. 97 al. 3 CP, avec le jugement de première instance (ATF, op. cit. consid. 6.1 s.). Cette jurisprudence a été rendue en rapport avec le nouveau droit de la prescription du Code pénal, au regard en particulier au fait que le délai de prescription de quinze ans prend fin avec le jugement de première instance. Cette jurisprudence tient également compte du fait

que le nouveau délai de prescription du Code pénal, entré en vigueur le 1er octobre 2002, ne contient aucune disposition sur la suspension du délai de prescription, mais prévoit plutôt des délais de prescription plus longs par rapport aux délais ordinaires précédents. Or, en l'espèce, comme on l'a vu (supra consid. 2), que l'on applique le droit en vigueur avant le 1er janvier 2017 ou celui actuellement applicable, le dies a quo du délai de prescription de l'action pénale est lié à la clôture définitive de la procédure de taxation. Ce n'est ainsi qu'en début de l'année 2025 que la prescription de l'action pénale a commencé à courir. Or, compte tenu du lien que la jurisprudence a fait entre la diminution de l'intérêt à punir au sens de l'art. 48 let. e CP et l'écoulement des délais de prescription de l'action pénale, on peut se demander quelle est la portée exacte de l'art. 48 let. e CP dans le domaine pénal fiscal. S'il est clair que les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. et les références citées), il faut voir que l'application de la let. e est exclue dans les cas qui ne sont pas soumis à la prescription ordinaire de l'art. 97 CP (ATF 92 IV 201 consid. 1b). Le Tribunal fédéral a cependant confirmé qu'il fallait tenir compte, à la décharge du contribuable, notamment de l'ancienneté des infractions (arrêt 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4). Dans une affaire genevoise (Cour de justice, ATA/1179/2021 du 2 novembre 2021) confirmée par le Tribunal fédéral (2C_1010/2021 du 17 décembre 2021), une réduction de la peine à une quotité d'une demi a été retenue, au motif que près de vingt ans s'étaient écoulés depuis la commission de la soustraction et près de dix ans depuis la dernière tentative. Compte tenu de ce qui précède, l'écoulement du temps doit être pris en considération comme un motif d'atténuation de la peine, au vu des près de 15 années écoulées depuis les premières périodes fiscales. Après appréciation de l'ensemble de ces éléments néanmoins, la Cour de céans doit confirmer la décision attaquée. En effet, en reconnaissant une culpabilité moyenne et appliquant une quotité de 1 pour les amendes, ces différents aspects ont été pris en considération correctement par l'autorité inférieure: les éléments d'aggravation (nombre de périodes, montants des éléments soustraits) étant compensés par la prise en compte de l'écoulement du temps. 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. 8

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être déclaré irrecevable pour cause de tardiveté en tant qu'il concerne l'IFD (consid. 1 supra). Pour ce qui est de l'ICC, le recours doit être intégralement rejeté et la décision attaquée confirmée. Par conséquent, les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'a pas droit à des dépens (art. 49 al. 1, 55, 91 et 99 LPA-VD).

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