

VD_OMNI FI.2024.0072 vom 27. Mai 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-05-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0072

FR: VD_OMNI FI.2024.0072 du 27 mai 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0072 del 27 maggio 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation portant sur des rappel d'impôts, taxations définitives et amendes pour soustraction, respectivement tentative de soustraction, notifié à un avocat indépendant de nationalité étrangère. Le recourant conteste son assujettissement illimité en Suisse et dans le canton durant les années 2012 et 2013; or, les obligations fiscales ont été remplies durant les années litigieuses et les impôts 2012, entrés en force, ont été acquittés; du reste, le fisc de l'Etat concerné a considéré que la résidence fiscale personnelle du recourant se trouvait en Suisse (consid 4a). Le recourant conteste également son assujettissement illimité en Suisse et dans le canton durant l'année 2017 et fait valoir qu'il était résident fiscal aux Emirats arabes unis; non seulement il a rempli sa déclaration 2017 dans le canton sans émettre la moindre réserve à cet égard, mais en outre, il n'apporte aucune preuve d'une présence physique quelconque aux EAU avant d'annoncer son départ du canton (consid. 4b). Le recourant conteste plusieurs des reprises opérées à son revenu imposable, sans apporter de preuve à l'appui de ses allégations, ni produire de comptabilité (consid. 9). L'instruction a démontré qu'en tant que trustee, il disposait librement du capital d'un trust (consid. 9a/bb). Confirmation de l'estimation fiscale d'un immeuble à l'étranger (consid. 9a/cc). Preuve de distribution de trust non rapportée (consid. 9b/bb). Dépenses privées non justifiées commercialement (consid. 9b/cc; 9d/aa; 9e). Confirmation de la reprise ayant trait à la valeur locative de la villa que le recourant habitait dans le canton (consid. 9d/bb). Frais d'investissement dans la villa non déductibles (consid. 9d/cc). Honoraires non déclarés dans le chiffre d'affaires (consid. 9e/hh/ii). La prescription de la poursuite pénale des infractions fiscales n'est pas atteinte (consid. 11). Réalisation des conditions objectives et subjectives de la soustraction et de la tentative de

Erwägungen

E. 1

Interjetés 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]), les recours satisfont par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée dans le revenu et la fortune du recourant, imposables durant les périodes 2012 à 2017, et aux amendes prononcées à son encontre pour soustraction d'impôt (années 2012 à 2014), respectivement

tentative de soustraction (années 2015 à 2017). Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal (sur le revenu et la fortune) qu'à l'impôt fédéral direct. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere »), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c/Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, et J.B. c/Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264; arrêt 2P.34/2004 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation, à laquelle il a le devoir de collaborer, puissent être utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt sur la taxation, avant de statuer, dans une autre section, dans une procédure séparée, sur les amendes (cf. arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut suivre une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (v. arrêt FI.2003.0022 et 2006.0001 du 14 juin 2007). Le Tribunal fédéral a récemment jugé que la partition de la procédure en deux étapes, au demeurant, était respectueuse des garanties énoncées par l'art. 6 CEDH (arrêt TF 2C_613/2021 du 2 février 2022 consid. 3.2). b) Averti de cette possibilité, le recourant a expressément consenti à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour laquelle le Tribunal rendra un seul arrêt sur les rappels d'impôt et les taxations, d'une part, ainsi que les prononcés d'amendes, d'autre part. II. Assujettissement

E. 3.3

p. 162; 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 124 I 145 consid. 3 p. 152ss; Markus Reich/Markus Weidmann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4 e éd. Bâle 2022, Zweifel/Beusch [édit.], n.44 ad art. 7). Cela signifie que les cantons peuvent fixer la valeur locative à un niveau inférieur à celle prévalant en matière d'impôt fédéral direct; ce niveau ne doit toutefois pas être inférieur à 60% de la valeur du marché (ATF 150 II 417 consid. 4.1; 132 I 157 consid. 3.3 p. 162; 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 124 I 145 consid. 4d et 5a p. 156ss, 193 consid. 3 p. 194ss). En droit vaudois, la détermination de la valeur locative est régie par l'art. 25 LI. Selon l'art. 25 al. 2 LI, la valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'art. 25 al. 3 LI, disposition qui prévoit que la valeur statistique est établie sur la base d'une statistique des loyers, mise à jour périodiquement; elle tient compte de la surface du logement, de l'âge du bâtiment et de la commune de situation de l'immeuble, du type de logement, de l'absence de confort et de l'environnement défavorable; entre les mises à jour de la statistique, elle est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction. Le Conseil d'Etat fixe notamment les bases servant à la détermination de la valeur locative (art. 25 al. 5 LI). Le Conseil d'Etat a fait usage de cette compétence en édictant le règlement du 11 décembre 2000 sur la

détermination de la valeur locative (RVLoc; BLV 642.11.9.1). Dès la période fiscale 2004, les données du recensement fédéral des bâtiments et logements de 2000 servent de base au calcul des valeurs locatives au sens des art. 25 al. 2 et 3 LI (art. 2 al. 1 RVLoc). Le taux d'adaptation de la valeur locative fondée sur les données du recensement fédéral de 2000 est fixé à 17% (indice 117) pour les périodes fiscales 2012 à 2014 (art. 4 al. 2 RVLoc). En l'espèce, le recourant conteste avoir revendiqué, dans la déclaration, une surface locative de 197m². Cette explication ne tient pas dans la mesure où cette surface a bien été indiquée dans la déclaration. Les données de l'année précédente ont simplement été reportées sur la déclaration 2015 et il appartenait au recourant de les modifier, pour le cas où elles ne correspondaient plus à la réalité, ce qui était le cas puisqu'il avait entrepris des travaux de rénovation et d'agrandissement de sa maison (v. sur ce point, arrêt CDAP FI.2019.0121 du 11 octobre 2019 consid. 3c/cc). L'autorité intimée a retenu une surface locative de 280m² après travaux. Elle se fonde à cet égard sur la surface utile brute de planchers, telle qu'elle ressort de la demande de permis de construire ***** (296m²), après déduction d'une surface de bureau (estimée à 16m²). Le recourant explique pour sa part que la surface habitable de la maison n'a pas été augmentée après les travaux et au contraire, qu'elle aurait même été réduite à 233,67m². Il s'appuie à cet égard sur les polices ECA avant et après les travaux. On relève que la valeur locative a été recalculée par l'office d'impôt dans la décision de taxation du 29 février 2016 concernant l'année 2014; or, cette décision est entrée en force. La demande de permis de construire CAMAC n°*****, sur laquelle l'autorité intimée s'est fondée, fait effectivement état d'une surface brute utile de planchers après travaux de 296m², dont la totalité est consacrée au logement. Dès lors, il paraît plutôt audacieux de la part du recourant de soutenir que l'autorité intimée "tente de rattraper une situation désastreuse par tous les moyens possibles" et se fonde sur un document "manifestement altéré et qui ne correspond pas à la réalité". Le recourant a du reste agrandi cette surface ultérieurement en 2019, puisque selon la demande de permis CAMAC n°*****, la surface brute utile de plancher consacrée au logement se monte désormais à 420 m². On ne voit dès lors pas comment cette surface aurait pu diminuer après les travaux que le recourant a réalisés en 2014 et en 2015. Quant aux polices ECA, le recourant perd de vue que ce document ne lui est d'aucune utilité, dans la mesure où celles-ci se fondent sur le volume – et non sur la surface – habitable. En conséquence, il n'y a pas lieu de revenir sur cette reprise, qui sera confirmée. cc) Dans leur déclaration 2015, les contribuables avaient requis une déduction à titre de frais d'entretien sur l'immeuble de ***** à hauteur de 324'225 francs. Le recourant a admis avoir revendiqué la déduction à double d'un devis et de la facture correspondante, de sorte que la reprise de 102'681 fr. n'est pas contestée. En revanche, dans la deuxième proposition de règlement du 9 août 2023, l'analyse de l'autorité intimée l'a conduite à réformer la taxation au détriment des contribuables s'agissant de ce poste, puisque des montants considérés comme des plus-value ou transformations d'importance analogue, qui n'avaient pas été acceptés en déduction pour un montant de 89'560 fr., ont également été repris à hauteur de 121'554 francs. Le recourant conteste cette reprise. Le calcul de l'autorité intimée est le suivant: Frais d'entretien revendiqués par le contribuable: 221'544 fr. Frais d'entretien déductibles: 99'990 fr. Frais refusés en l'absence de justificatifs: 11'987 fr. Plus-value (non déductible): 109'567 fr. Total 121'554 fr. En droit fédéral comme en droit cantonal, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD; art. 9 al. 3 LHID; art. 36 al. 1 let. b, 1^{ère} phrase, LI). Au lieu du montant effectif des frais, il peut faire valoir une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD;

art. 36 al. 4 LI). Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle (arrêts TF 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2; TF 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.1; TF 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 2.5, publié in: RDAF 2005 II 502). Il s'agit en définitive des dépenses du contribuable pour les "réparations" et les "rénovations" du bien immobilier, représentant des charges et pas des investissements (cf. art. 1 al. 1 let. a ch. 1 de l'ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct [OFIP; RS 642.116.2]; cf. Merlino, in : Commentaire romand, op. cit., n. 62 ad art. 32 LIFD). L'art. 1 al. 1 OFIP contient une liste exemplative de frais d'entretien déductibles. Les coûts des travaux d'un assainissement complet ou d'une transformation ou d'une extension complètes ("nouvelle construction d'un point de vue économique") sont déductibles en tant que frais de remise en état, dans la mesure où ils ont pour but, d'un point de vue dit technique objectif, de rétablir un état antérieur de l'immeuble, c'est-à-dire d'en préserver la valeur (ATF 149 II 27 consid. 4.3 p. 30). La référence de comparaison n'est pas la valeur du bien dans son ensemble, mais plutôt celle de l'installation spécifique entretenue ou remplacée. Toutes les dépenses qui améliorent un bien immobilier constituent une plus-value. D'un point de vue fonctionnel, le facteur décisif est de savoir si le bien immobilier a connu une amélioration qualitative et donc une augmentation de valeur grâce aux dépenses engagées (ATF 149 II 27 consid. 4.1 p. 29; arrêt TF 9C_290/2023 du 13 février 2024 consid. 3.2). Ne peuvent en revanche pas être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. a et d LIFD). Les frais pour l'entretien privé du contribuable représentent des dépenses de consommation ou d'utilisation du revenu, dont font en principe partie les frais annexes au loyer, tels que les frais d'eau courante et de chauffage (cf. art. 1 al. 2 let. c OFIP; TF 2C_453/2009 du 3 février 2010 consid. 3.2; Merlino, op. cit., n. 128 ad art. 32 LIFD ; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n. 33 ad art. 32 LIFD). Quant aux frais visés à l' art. 34 let. d LIFD, il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce sens que ces derniers sont essentiellement encourus pour "des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, et à maintenir l'état d'entretien original du bien" , de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (Merlino, op. cit., n. 64 ad art. 32 LIFD). L'art. 1 al. 2 OFIP contient une liste de frais d'entretien qui ne sont pas déductibles. Selon la volonté du législateur, tous les travaux effectués sur un immeuble acquis récemment doivent être examinés individuellement sur la base de leur caractère objectif et technique – et avec la collaboration du contribuable (art. 126 al. 1 et 2 LIFD) – afin de déterminer s'ils servent à rétablir un état antérieur de l'immeuble, c'est-à-dire s'ils ont pour effet de maintenir sa valeur. Si cela ne peut pas être établi, il faut partir du principe, dans le domaine de l'impôt sur le revenu et selon la théorie des normes (art. 8 CC par analogie), en défaveur du contribuable, que les frais ne servent pas à la remise en état et ne peuvent donc pas être déduits (ATF 149 II 27 consid. 4.6 p. 33; arrêts TF 9C_290/2023 du 13 février 2024 consid. 3.3; 9C_724/2022 du 29 mars 2023 consid. 4, réf. citées). En effet, selon une jurisprudence constante, il appartient à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de

nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 147 II 338 consid. 3.2; 133 II 153 consid. 4 et les références citées; ég. TF 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a analysé, dans l'annexe 6 à sa proposition de règlement du 9 août 2023, objectivement et en détail, poste par poste, les frais revendiqués par le recourant sur la base des factures produites, comme l'exige la pratique inaugurée par l'ATF 149 II 27 précité. On rappelle que selon la jurisprudence, un changement de pratique s'applique immédiatement et qu'il n'existe pas de protection générale de la bonne foi contre les modifications d'une pratique matérielle (cf. sur ce point, arrêt TF 9C_419/2023 du 4 octobre 2024 consid. 4.2 et 4.4.3, réf. citées). Au terme de cette analyse, l'autorité intimée a retenu que les travaux entrepris dans la maison de ***** avaient trait, techniquement, à de la démolition, de la reconstruction et du réaménagement, de sorte qu'ils étaient constitutifs d'une plus-value, chiffrée au vu des factures à 109'567 francs. Les plans remis par le contribuable, en annexe de sa détermination du 20 septembre 2023 (indication en rouge des éléments à construire et en jaune des éléments à démolir), l'ont confortée dans cette analyse. Pour elle, cela démontrerait à l'évidence que l'espace intérieur de la maison a été réaménagé (murs démolis, nouvel espace de fenêtre, nouvelle baie vitrée, démolition escalier pour le déplacer, démolition de la véranda, etc.), ce qui démontre qu'il ne s'agit pas de dépenses d'entretien, mais bien de frais d'investissement qui ne sont pas déductibles. Le recourant ne discute pas les constatations faites par l'autorité intimée, dont il se contente de critiquer la position, en expliquant qu'il s'agissait d'une maison des années 1970, jamais refaite depuis lors, difficilement habitable et en aucun cas aux normes techniques, de sorte qu'il lui importait d'entreprendre ces travaux pour la mettre aux normes actuelles. Cette explication laconique n'est pas suffisante pour remettre en cause l'analyse technique à laquelle s'est livrée l'autorité intimée et revenir sur cette reprise, qui sera ainsi confirmée. e) Pour l'année 2016, qui fait également l'objet d'une taxation définitive à l'issue de la procédure, l'autorité intimée a réintégré dans le revenu d'indépendant du recourant (ch. 180.00 à 180.07) divers frais revendiqués en déduction qui soit n'avaient aucun lien avec son activité, soit ne reposaient sur aucun justificatif et ce, pour un total de 72'726 francs. aa) S'agissant du poste 180.00, qui concerne des sous-traitants, le recourant demande que la reprise soit limitée à 10'719 fr., la déduction revendiquée des autres charges étant admise à hauteur de 9'310 francs. On relève que la facture ***** de 2'656 fr.80, qui concerne un système de sécurité à distance, ne concerne pas uniquement son bureau mais bien l'ensemble de la villa de *****. Compte tenu de la surface du bureau (16m²) au regard de la surface totale de la villa, cette charge n'a donc aucune justification commerciale. La déduction de \$478.38 (452 fr.15), que le recourant présente comme une facture de ***** , n'est pas documentée. La facture ***** du 2 novembre 2016 pour un travail de déménagement d'archives de clients, de 3'250 euros, a été payée en CHF, au même montant, sans TVA, à une entreprise du bâtiment. La facture ***** , de 2022 et 929 fr.26, du 18 avril 2016, n'a pas été produite et correspondrait au remplacement de vitres brisées. L'autorité intimée a estimé que ces frais ne pouvaient pas être portés en déduction de l'activité indépendante du recourant, ce dernier ne déclarant aucun loyer pour l'utilisation de son bureau à domicile. Aucune facture n'a été jointe pour les paiements à ***** totalisant 51 fr.20, ni pour les paiements à ***** totalisant 72 fr.91. Le reste des montants ne fait l'objet d'aucune discussion. Le peu qu'en dit le recourant dans ses écritures ne permet pas de considérer que la justification professionnelle de l'ensemble de ces dépenses aurait été établie. bb) L'autorité intimée a repris divers éléments (180.01) sous la

rubrique "matériel" du tableau Excel du contribuable, lesquels totalisent 2'974 francs. Il s'agit notamment d'achats divers effectués dans des magasins de bricolage pour un total de 1'974 fr.83 et d'une facture Meubles Literie *****, à *****, d'un montant de 633 francs. Le recourant explique avoir acquis du matériel pour construire une bibliothèque étagère pour son bureau. L'autorité intimée ayant refusé de prendre en considération cette explication, relevant dans sa décision que les dépenses s'étendaient du mois de mars au mois de décembre 2016, le recourant se contente d'indiquer qu'il n'était pas très rapide dans la construction des étagères. Quant à l'autre reprise, l'autorité intimée a rappelé que cette facture correspondait à l'achat d'un vase, d'une vville et d'une chaise Barone en 2016 auprès d'un magasin de literie et en aucun cas à du matériel de bureau. Du reste, l'achat de matériel de bureau, soit une table de réunion, des fauteuils et un bureau, a été admis en déduction du revenu. cc) Des reprises totalisant 5'933 fr. ont été effectuées sur les dépenses comptabilisées par le recourant à titre d'autres frais généraux (180.02). Le recourant demande que cette reprise soit ramenée à 1'525 fr.39. Les contestations portent sur un achat de 513 fr.04 chez ***** du 30 avril 2016, le recourant expliquant qu'il s'agissait d'un achat pour une réception d'un client, d'une facture ***** de 95 fr.35, d'un acompte de 1'000 fr. pour le remplacement d'une vitre, justifié par une facture de ***** Vitres pour un montant de 2'799 fr., et d'une facture de 375 fr.37 liée à *****. Le recourant ne justifie cependant pas le lien entre ces dépenses, mises à charge de l'exploitation, et l'exercice de sa profession, de sorte que la reprise doit être confirmée. La simple allégation que les frais étaient nécessaires pour voir ses clients ne permet pas de retenir la justification commerciale. dd) La reprise de 1'181 fr. (Matériel de bureau - sans pièce justificative ou frais privés, 180.03) est admise, de même que celle ayant trait au montant de 572 fr., repris au titre de frais de chauffage et d'électricité, sans justificatif ou revêtant un caractère privé (180.04). ee) Un montant de 2'203 fr. a été repris au titre de frais de carburant (180.05), non justifiés par pièces ou revêtant un caractère privé. Le recourant estime avoir justifié par pièces la réalité des frais et demande que cette reprise soit ramenée à un montant de 56 fr.60. L'autorité intimée explique que les montants repris figurent dans les tableaux Excel produits par le recourant pendant la procédure, à savoir: - compte étude euros / 30.05.2016 / ***** Assurances : CHF 1'034 - compte étude euros / 30.05.2016 / ***** Assurances : CHF 44.63 - compte euro / 28.11.2016 / impôt foncier 2016 CHF 187.38 - compte euro / 28.11.2016 / impôt foncier 2016 CHF 174.16 - compte euro / 28.11.2016 / Etat de Vaud CHF 573.93 - compte euro / 28.11.2016 / ***** CHF 64.57. Dans la mesure où le recourant ne rend pas vraisemblable le caractère professionnel de ces dépenses, qui revêtent un caractère privé, les reprises sont confirmées. ff) Dans la décision attaquée, des reprises effectuées sous le poste de frais d'hôtel - repas (108.06) pour un montant de 22'936 fr.97, ont été opérées. L'autorité intimée explique qu'il s'agit de montants comptabilisés dans la rubrique hôtel-repas, pour lesquels aucun justificatif n'a été remis. Le libellé de ces charges indique des frais de restaurant, pour des montants parfois modiques ainsi que des achats effectués chez *****. Le recourant conteste le fondement même de cette reprise, en expliquant que le détail ne lui a jamais été communiqué. Contrairement à ce qu'explique le recourant, la liste complète de ces reprises lui a été communiquée durant la procédure, ce qu'il admet du reste implicitement en reprenant une partie du tableau dans ses écritures. Or, l'autorité intimée explique dans sa décision ne pas être en mesure de communiquer davantage d'éléments au recourant, du moment qu'il s'agit de charges qui ressortent des tableaux qu'il a lui-même remis et qui ne sont accompagnés d'aucun justificatif. Dès lors que le recourant ne fournit aucune autre explication quant au

caractère professionnel de ces dépenses, qui revêtent un caractère privé, la reprise est confirmée. gg) Des reprises totalisant 14'441 fr.31 ont été effectuées sous le poste "Frais de déplacement" (180.07). Pour l'autorité intimée, le recourant n'aurait pas établi la justification du caractère professionnel de ces déplacements, en indiquant notamment la relation client. Le recourant conteste cette reprise, en expliquant qu'aucune date ne figure à côté de chaque rubrique sur le détail et que le motif de refus de leur déduction n'est pas indiquée. Le recourant perd une fois encore de vue que cette liste ressort des tableaux que lui-même a produits durant la procédure. Or, ceux-ci sont dépourvus de toute indication quant à leur relation avec la clientèle. La simple allégation que les frais étaient nécessaires pour voir ses clients ne permet pas de retenir la justification commerciale. Dès lors, c'est à juste titre que ces montants ont été repris dans le revenu de l'activité indépendante du recourant. Pour le reste, le recourant ne commente pas la reprise de 2'457 fr. au titre de part privée insuffisante aux frais du véhicule. hh) L'autorité intimée a également repris dans le revenu du recourant des honoraires du trust ***** que ce dernier n'avait pas déclarés (poste 180.08). Elle a estimé à cet égard à 30'000 fr. le montant de la reprise. On a vu plus haut que pour l'année 2015 le recourant n'avait déclaré ni les honoraires ni des montants débités depuis l'un des comptes (523065 A0) dont il disposait au sein du trust en question; les reprises y relatives ont été confirmées (consid. 9d/aa supra). Or, pour l'année 2016, il n'a pas été possible aux enquêteurs de vérifier si des honoraires avaient été déclarés, bien qu'un document daté du 30 décembre 2017 fasse état de distributions aux bénéficiaires. A plusieurs reprises, l'autorité intimée a demandé au recourant des pièces afin d'obtenir ces informations, mais sans résultat. Le recourant a en effet refusé un contrôle sur place et la DIF n'a eu aucun accès au détail du chiffre d'affaires de son activité indépendante (cf. décision sur réclamation périodes 2016-2017, p. 11), étant rappelé que le recourant ne tenait aucune comptabilité mais remplissait le questionnaire général. L'autorité intimée ne disposait ni des comptes du trust ***** ni des factures d'honoraires. Ces documents ont été requis par courriers des 17 mai et 22 août 2019 mais n'ont pas été produits par le recourant. L'autorité intimée fait toutefois valoir qu'en 2015 déjà, le recourant n'a pas déclaré ses honoraires de trustee, que dans une attestation du 14 avril 2019, le protector ***** a confirmé que "les honoraires du trustee [avaient] été payés" et que le recourant a déclaré lors de l'entretien du 19 février 2019 craindre avoir également effectué des prélèvements en 2016 (comme en 2015). Au vu de ces indices, c'est à bon droit que l'autorité intimée a considéré que le recourant n'avait pas déclaré des honoraires du trust ***** perçus en 2016. Le recourant conteste la reprise en se contentant d'indiquer que l'autorité intimée avait en mains tous les éléments lui permettant de se rendre compte qu'aucun versement d'honoraires en provenance du trust en question n'avait été crédité sur son compte durant l'année 2016. L'explication du recourant demeure insuffisante. Elle est, par surcroît, contredite par l'attestation du 14 avril 2019 dont on retire qu'il a perçu des honoraires comme trustee, sans qu'il soit fait de distinction entre les années 2015 et 2016. Or, ces honoraires n'ont pas été déclarés dans son chiffre d'affaires. Quant à l'estimation de 30'000 fr. à laquelle l'autorité intimée a procédé, elle est inférieure au montant de 50'000 euros d'honoraires perçus en 2015. L'enquêteur a par ailleurs relevé qu'en 2016, l'indice du SMI montrait que la bourse était en recul par rapport à 2014 et 2015, l'idée étant vraisemblablement que le recourant avait facturé des honoraires moindres dans un contexte boursier moins favorable. En outre, l'autorité intimée relève que le total des reprises effectuées pour 2016 fait ressortir un revenu (21'909 fr.) se situant au-dessous de ceux des années précédentes (575'983, 335'893, 357'644, respectivement 343'753 fr.), mais

largement au-dessus de celui qui a été déclaré (88'925 francs). Dans ces conditions, la reprise de 30'000 francs doit être confirmée. ii) Les revenus que le recourant a perçus du trust ***** durant les périodes fiscales 2016 et 2017 ont été estimés par l'autorité intimée à respectivement 10'000 et 7'000 fr.. Ces montants ont également été rajoutés au revenu déclaré (poste 180.09). Le 22 août 2019, la DIF avait requis du recourant les attestations du trust pour les années 2016 et 2017. L'attestation 2016 a été remise le 20 décembre 2023, en réponse à la première proposition de règlement de l'ACI, du 9 août 2023; aucune attestation n'a en revanche été produite pour l'année 2017. Le recourant conteste cette reprise; selon ses explications, il aurait reçu durant l'année 2016 un montant de 75'000 euros d'honoraires de trustee, dont son compte ***** a été crédité le 6 janvier 2016, montant qui a été inclus dans son chiffre d'affaires; il aurait perçu en outre 110'000 euros de distribution. Ces montants sont attestés dans la "Resolution of the Trustee 2016 accounts" , du 30 juin 2017. Toutefois, l'autorité intimée n'a pas été en mesure de vérifier les explications du recourant, puisque ce dernier ne lui a jamais communiqué le détail du chiffre d'affaires de l'année 2016; l'autorité intimée ignore par conséquent si le montant de 110'000 euros distribué en 2016 a été intégré dans son chiffre d'affaires. Le recourant avait offert dans un premier temps de reconstituer sa comptabilité (cf. son courrier du 19 novembre 2019); il n'a cependant communiqué aucun élément par la suite. Seul un relevé de ses charges sous forme de tableaux Excel a été produit pour la période 2016. Une fois encore, le recourant a fait fi de son obligation de collaborer à la taxation complète et exacte de son revenu (cf. art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI), ce qui autorisait l'autorité fiscale à apprécier la situation au regard des éléments en sa possession. Sur la base des extraits de comptes de la banque *****, la DIF a déterminé un rendement brut des valeurs du trust de 154'863 fr. en 2016 et de 144'833 fr. en 2017. Tenant compte de frais estimés à 50'000 fr. en 2016 et à 75'000 fr. en 2017 et considérant qu'une part de 1/10 e était due au recourant, au prorata du nombre des bénéficiaires du trust, la DIF a estimé le revenu en faveur du recourant à 10'000 fr. en 2016 et à 7'000 fr. en 2017. Après la production du "Resolution of the Trustee 2016 accounts" pour l'année 2016, l'ACI a relevé qu'un montant de 110'000 euros avait été distribué au recourant sur un total de distribution de 217'059 euros, soit une part de plus de 50%. Elle a renoncé cependant à modifier l'estimation de la DIF sur ce point, dès lors que le montant en question n'avait pas été mentionné dans les propositions de règlement. Pour l'année 2017, le recourant fait simplement valoir qu'il était résident fiscal à ***** durant cette année-là et non assujetti en Suisse et dans le canton. Or, on a vu plus haut que les explications du recourant sur ce point ne pouvaient être suivies (cf. consid. 4b supra). Les reprises en lien avec le trust ***** seront donc confirmées. jj) Au surplus, s'agissant de la valeur locative de la maison de *****, il importe de se référer au consid. 9d/bb supra. f) aa) Pour l'année 2017, le recourant a joint à sa déclaration d'impôt le questionnaire pour contribuable exerçant une activité indépendante. Il a revendiqué la déduction de frais de sous-traitance par 27'968 fr. et des frais généraux de 87'476 francs. Malgré les demandes de la DIF, le recourant n'a produit, bien que la charge de la preuve de la réalité de ces frais et de leur justification professionnelle lui incombe, aucun détail des frais invoqués en déduction de son revenu indépendant, contrairement en 2016, année durant laquelle il avait produit un tableau Excel. Le recourant conteste les explications de l'autorité intimée, indiquant qu'il appartenait à celle-ci de dresser le tableau des encaissements à partir des relevés de compte et de calculer les montants de charges dont les justificatifs figuraient dans les cartons remis pour justifier ses reprises. En dépit de ce qui précède, les frais généraux ont été admis. L'autorité intimée a cependant considéré que les

frais de sous-traitance dont la déduction était revendiquée par le recourant n'étaient pas justifiés à concurrence de 22'000 fr., montant qu'elle a repris à son revenu. Considérant que les frais de sous-traitance invoqués en 2016 étaient du même ordre de grandeur qu'en 2017 (soit 22'436, respectivement 27'968 fr.), l'autorité intimée a considéré, par estimation, que les frais de sous-traitance n'étaient pas justifiés à concurrence de 22'000 francs. Au vu de ce qui précède, la reprise sera confirmée. bb) En ce qui concerne les revenus du trust ******, repris en 2017 à hauteur de 7'000 fr., il importe de se référer au consid. 9e/ii supra. cc) Au surplus, s'agissant de la valeur locative de la maison de ******, il importe de se référer au consid. 9d/bb supra. IV. Prononcés d'amendes 10. a) En droit fédéral, comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 175 LIFD et 242 LI). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts, ceci avant que la décision de taxation ne soit entrée en force; postérieurement à cet événement, la soustraction sera au contraire considérée comme consommée (arrêts TF 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.1 et les références). Sur le plan objectif, le comportement illicite réprimé par la tentative de soustraction fiscale correspond à celui de l'infraction de soustraction consommée (arrêt TF 2C_553/2019 du 17 juin 2019 consid. 4.2.1 et les références). Pour qu'il y ait soustraction au sens de l'art. 175 al. 1 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 (arrêts TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1; 2C_449/2017 du 26 février 2019 consid. 3.1 et les références; cf. ég. Pietro Sansonetti, in : Commentaire romand, op. cit., n°7 ad art. 175 LIFD; Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne, 2001, p. 48). 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. La condition subjective de la soustraction est ainsi réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Archives 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259). 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). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). 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 négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Ainsi, 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 utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. 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). Concernant le point de savoir si une soustraction, respectivement une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (arrêt TF 2C_528/2011, 2C_530/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; Roman J. Sieber/Jasmin Malla, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, op. cit., n. 31 ad art. 175 LIFD). b) 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; Oberson, op. cit., § 26 n. 4 p. 505; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 12 ad art. 175 LIFD; Henri Torrione, 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). c) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD et 242 al. 2, 1^{ère} phrase LI); si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant (ibid., 2^{ème} phrase); si elle est grave elle peut être au plus triplée (ibid., 3^{ème} phrase). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD et 243 al. 1 LI), fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI). 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 et de circonstances atténuantes (cf. Sieber/Malla, op. cit., n. 45 ad art. 175 LIFD). 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. Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). A cet égard, l'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. sur ce point, Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 374 ch. 2.4). 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).

11. a) Bien que cette question n'ait pas été soulevée, on rappelle, d'office (cf. art. 89 et 99 LPA-VD), qu'avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait 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 (art. 184 al. 1 let. b LIFD et art. 254 al. 1 let. b LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP; ATF 134 IV 328; Sansonetti/Hostettler, Commentaire romand, op. cit., n. 25 ad art. 184 LIFD et les arrêts du TF cités). Pour sa part, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par huit ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD, art. 254 al. 1 let. a LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, 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, art. 254 al. 1 let. b ch. 1 LI). 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, art. 254 al. 1 let. a LI). Selon les art. 184 al. 2 LIFD et 254 al. 2 LI, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente 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 l'art. 184 LIFD; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (art. 72s. LHID). En vertu des art. 205f LIFD et 277h LI (voir aussi art. 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 (cf. TF 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2;

2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). Dans la mesure où il empêche le délai de prescription de courir, en particulier durant la procédure de recours devant le Tribunal fédéral, dès qu'une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente, le nouveau droit est en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien. 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 (arrêts TF 2C_872/2021 du 2 août 2022, destiné à la publication, consid. 4.1; 2C_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 4.1 et les arrêts cités). b) En l'occurrence, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée au recourant au cours des périodes fiscales 2012 à 2014 n'est pas prescrite en vertu du nouveau droit, dès lors que l'Administration cantonale des impôts a rendu, le 24 juillet 2020, une décision avant l'échéance du délai de dix ans suivant la fin des périodes fiscales en cause. La poursuite pénale en lien avec ces périodes n'est pas non plus prescrite en application de l'ancien droit, dès lors que la poursuite a été engagée moins de quinze ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète. Quant aux périodes fiscales non taxées, 2015 à 2017, pour lesquelles il est reproché au recourant d'avoir tenté de soustraire l'impôt, les procédures au cours desquelles les tentatives de soustraction ont été commises ne sont pas encore définitivement closes, de sorte que les délais de prescription tant de l'ancien droit (huit ans) que du nouveau (six ans) n'ont pas encore commencé de courir. 12. a) En la présente espèce, l'autorité intimée a estimé que le recourant s'était rendu coupable de soustraction durant les années 2012 à 2014 et de tentative de soustraction durant les années 2015 à 2017 et ce, s'agissant tant de l'ICC que de l'IFD. Pour sa part, le recourant ne s'est pas exprimé sur ce volet dans les écritures; comme on l'a vu, il conteste, pour l'essentiel, tant la régularité de la procédure ouverte à son encontre que certaines des reprises opérées dans ses déclarations d'impôt, griefs qui ont été écartés dans les considérants qui précèdent. aa) Tout d'abord sur le plan objectif, il importe de reprocher au recourant de ne pas avoir déclaré la totalité des revenus, notamment les revenus de son activité indépendante, ceux provenant de deux trusts et en comptabilisant des charges non justifiées professionnellement et ceci, de 2012 à 2017. Les revenus non déclarés atteignent ainsi 464'855 fr. en 2012, 115'871 fr. en 2013, 85'476 fr. en 2014, 157'604 fr. en 2015, 112'726 fr. en 2016 et 29'000 fr. en 2017, s'agissant de l'ICC, respectivement 485'645 fr. en 2012, 111'126 fr. 2013, 88'817 fr. en 2014, 159'335 fr. en 2015, 112'725 fr. en 2016 et 29'00 fr. en 2017, en ce qui concerne l'IFD. A cela s'ajoute, toujours s'agissant de l'ICC, une fortune non déclarée de 292'963 fr. en 2012, 233'160 fr. en 2013 et 134'495 fr. en 2014; les montants non déclarés de 2015 à 2017 ont en revanche eu pour conséquence de diminuer la fortune imposable du recourant ces années-là. Les taxations des années 2012 à 2014, incomplètes, étaient entrées en force au jour où des avis d'ouverture ont été notifiés au recourant; tel n'était pas en revanche pas le cas des années 2015 à 2017, non encore taxées. bb) Sur le plan subjectif, le recourant ne pouvait ignorer ne pas avoir déclaré correctement les revenus de son activité et avoir comptabilisé des charges non justifiées. A tout le moins, il s'est accommodé du fait que ses déclarations d'impôt étaient incomplètes et en a accepté le résultat, à savoir la commission d'une soustraction d'impôt, respectivement d'une tentative de soustraction. Dans le cours de la procédure, le recourant a tenté de s'exonérer en mentionnant des erreurs de sa fiduciaire mais cet élément n'excuse en rien son comportement, ce d'autant moins qu'il exerce la profession d'avocat et qu'à ce titre, il était conscient de ses obligations de contribuable. Or, ces obligations lui imposaient de transmettre à sa fiduciaire l'intégralité de ses revenus et d'opérer la distinction entre les charges privées et professionnelles. Par ailleurs, en sa qualité de trustee et

bénéficiaire, le recourant avait parfaitement connaissance des rendements des trusts auxquels il était lié et qu'il n'a pas déclarés. A cela s'ajoute l'importance des montants repris, qui ne pouvaient échapper au recourant. b) aa) S'agissant de la quotité des amendes prononcées à l'encontre du recourant pour les années 2012 à 2014, pour lesquelles la soustraction d'impôts est consommée, l'autorité intimée a fait application d'un coefficient de 4/5 èmes (ou 0,8) du montant d'impôt soustrait. Il en est résulté des amendes de 58'100, 20'400, respectivement 19'500 fr. pour les soustractions à l'impôt cantonal et communal, ainsi que des amendes de 26'050, 7'200, respectivement 8'250 fr. pour les soustractions à l'impôt fédéral direct. bb) Pour réprimer les tentatives de soustraction, qui ont trait aux années 2015 à 2017, découvertes alors que ces périodes n'avaient pas encore fait l'objet d'une taxation définitive, les pénalités équivalent aux deux tiers des amendes prononcées pour soustraction consommée. L'autorité intimée a donc prononcé des amendes de 15'600, 13'800 fr. pour tentative de soustraction à l'ICC des années 2015 et 2016; elle a en outre confirmé l'amende de 4'200 fr. prononcée le 26 novembre 2020 par la DIF pour tentative de soustraction à l'ICC de l'année 2017. En outre, deux amendes de 6'100 fr. ont été prononcées à l'encontre du recourant pour tentative de soustraction à l'IFD durant les années 2015 et 2016 et l'amende de 2'000 fr. prononcée le 26 novembre 2020 par la DIF pour tentative de soustraction à l'ICC durant l'année 2017 a été confirmée. cc) Ces pénalités peuvent être confirmées. Outre le fait que leur quotité respective s'inscrit dans le cadre légal fixé par les art. 175 al. 2, 1 ère phrase, et 176 al. 2 LIFD, 242 al. 2, 1 ère phrase, et 243 al. 2 LI, la peine correspond en l'espèce à la faute commise par le recourant, qui est loin d'être légère. A juste titre, l'autorité intimée a qualifié à cet égard cette faute de moyenne. En outre, ces pénalités prennent suffisamment en considération la situation du recourant, divorcé, sans enfant mineur à charge et qui pratique la profession d'avocat d'affaires à un niveau international. 13. Les considérants du présent arrêt conduisent au rejet des recours. Les décisions attaquées seront donc confirmées. Le recourant succombant, les frais de justice seront mis à sa charge et l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 49 al. 1, 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

E. 3.6

p. 214). La marge de manœuvre des cantons se limite cependant aux règles d'évaluation et ne saurait permettre d'imposer un élément qui n'entre pas dans la notion de fortune au sens de l'art. 13 LHID (ATF 148 I 210 consid. 4.4.2; 134 II 207 consid. 3.6 et les références; arrêts TF 9C_670/2022 du 19 avril 2023 consid. 3.1.1; 9C_603/2022 du 13 mars 2023 consid. 4.2). Dans le canton de Vaud, selon l'art. 50 al. 1 LI, l'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette. L'art. 52 LI dispose que les éléments de la fortune sont estimés, sous réserve de quelques cas particuliers, à leur valeur vénale. Selon l'art. 56 LI, les créances douteuses et les droits litigieux sont estimés en tenant compte de la probabilité de leur recouvrement.

E. 4

a) A titre préliminaire, le recourant persiste à contester son assujettissement illimité en Suisse et dans le canton durant les années 2012 et 2013, ce qu'il avait déjà fait en procédure de réclamation. Selon ses explications, il aurait loué un appartement à ***** tout en maintenant ses éléments de vie personnels et professionnels en France, où il vivait avec sa fille C. _____, avant que cette dernière ne soit scolarisée dans le Canton de Vaud à partir du 27 août 2013. Le recourant faisant valoir un domicile fiscal en-dehors de la Suisse, la présente procédure contient également un élément international. Les conventions

internationales en matière de double imposition ne contiennent toutefois que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (cf. ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine; TF 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 4; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 3; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1). aa) L'art. 3 LIFD retient que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (al. 1). Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). A teneur de l'art. 3 LI, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 1); une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD). L'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile en Suisse ou y commence son séjour au regard du droit fiscal ou encore le jour où il y acquiert un élément imposable (art. 8 al. 1 LIFD). L'assujettissement prend fin le jour du décès du contribuable, de son départ de Suisse ou le jour de la disparition de l'élément imposable en Suisse (al. 2). Les personnes physiques domiciliées dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt au lieu de leur domicile (art. 18 al. 1 LI). Cette règle est conforme à celle de l'art. 3 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; cf. ATF 132 I 129 consid. 4.1 p. 36, 131 I 145 consid. 4.1 p. 150). Les personnes physiques domiciliées dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt au lieu de leur domicile (art. 18 al. 1 LI). Cette règle est conforme à celle de l'art. 3 al. 2 LHID (ATF 132 I 29 consid. 4.1; 131 I 145 consid. 4.1). L'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile dans le canton ou y commence son séjour au regard du droit fiscal, ou encore le jour où il y acquiert un élément imposable (art. 8 al. 1 LI). L'assujettissement prend fin le jour du décès du contribuable ou le jour de la disparition de l'élément imposable dans le canton (al. 2). Les principes développés pour l'impôt fédéral direct relatifs au domicile fiscal du contribuable s'appliquent également aux impôts cantonal et communal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de distinguer par la suite entre l'art. 3 LIFD et l'art. 3 LI (cf. TF 2C_335/2014 du 19 janvier 2015 consid. 9.2; arrêt FI.2023.0134 du 28 mars 2024 consid. 3a). A compter de l'année 2001, le principe est celui de l'unité de la période fiscale; il convient désormais de prendre en compte la situation du contribuable prévalant au 31 décembre de l'année durant laquelle le transfert du domicile est intervenu. C'est la conséquence de l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RO 2001 1050), laquelle a modifié notamment l'art. 15 al. 3 LHID, modification concrétisée en matière d'impôts directs cantonaux et communaux par l'art. 8 al. 3 LI, nouvelle teneur. Le canton de Vaud ayant opté pour le système d'imposition annuel postnumerando depuis l'année 2003, c'est donc la situation telle qu'elle se présente au 31 décembre qui fait foi pour toute l'année

écoulée, y compris pour l'assujettissement illimité ou limité d'un contribuable à l'impôt (art. 8 al. 3 LI). bb) En l'espèce, il ne fait pas de doute qu'au sens du droit interne suisse, le recourant et son ex-épouse doivent être considérés comme domiciliés dans le canton de Vaud depuis l'année 2012. Depuis leur arrivée à *****, le 16 avril 2012, suite à leur départ du canton de *****, ils y ont rempli pour les périodes fiscales litigieuses des déclarations d'impôt en tant que contribuables assujettis de manière illimitée, sans émettre la moindre réserve à cet égard. Du reste, les impôts résultant de la décision de taxation du 3 mars 2014 portant sur la période 2012, entrée en force, ont été acquittés; la décision de taxation du 17 avril 2015 relative à la période 2013 est de même entrée en force. Quoiqu'il en soit, on rappelle à cet égard que le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments; dès lors, le contribuable ne peut pas utiliser la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation (cf. consid. 7a ci-après). Comme le relève l'autorité intimée, le recourant n'a jamais fait état dans le cadre de ses relations avec elle, avant la réclamation du 21 août 2020, de ce qu'il n'était pas domicilié en Suisse avant le 27 août 2013, ni fait d'allusion à un rattachement limité ou illimité en France. cc) D'après l'art. 1^{er} de la Convention conclue le 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), cette convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats. L'article 4 CDI CH-FR prévoit en particulier ce qui suit: "1. Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. 2. Lorsque selon le paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites; b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle; c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité; d) Si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord. [...]" Le par. 2 de l'article 4 CDI CH-FR vise le cas où, en vertu des dispositions du par. 1, une personne est un résident des deux Etats contractants. Ainsi la Convention prévoit-elle des règles de partage en cascade qu'il convient d'examiner une à une jusqu'à ce que l'une d'entre elles parvienne à fixer la résidence fiscale du contribuable (cf. Natassia Martinez, in : *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [édit.], Bâle 2014, n. 58 ad art. 4; Daniel de Vries Reilingh/Christian Chillà: *Droit fiscal international*, Bâle 2023, p. 90). Ces règles correspondent en principe à celle prévue dans le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), de sorte qu'il est possible de se référer aux commentaires du modèle de

convention de l'OCDE pour l'interprétation, sous réserve de divergences entre ces textes (cf. arrêt TF 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 6.3; 2C_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 5.3). La première des règles accorde la préférence à l'Etat contractant où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent. La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable. En sont exclus les locaux qui ne servent qu'à des besoins de convalescence, de cure, d'études ou de sport. L'intéressé doit avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et non pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivent, est de courte durée comme le sont les voyages d'agrément ou d'affaires, d'études ou les stages dans une école. Toutefois, à la différence des autres conventions de double imposition conclues par la Suisse, l'art. 4 par. 2 let. a CDI CH-F contient une définition spéciale qui assimile la notion de foyer d'habitation permanent à celle de centre des intérêts vitaux (arrêt TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 6.2 et les références). Le Tribunal fédéral a précisé que pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres. Le siège de ses affaires ou le lieu d'où il administre ses biens sont en revanche des critères que la convention de double imposition avec la France a volontairement écartés. Il convient donc d'examiner l'ensemble des circonstances en attachant une importance particulière au comportement personnel du contribuable. Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait qu'elle conserve cette première habitation dans le milieu où elle a toujours vécu, travaillé et où elle garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'elle a conservé le centre de ses intérêts dans le premier Etat (arrêt TF 2C_627/2011 du

E. 7

En l'occurrence, des rappels d'impôt ont été notifiés au recourant et à son épouse pour les périodes 2012 à 2014, puisque les taxations de ces années étaient entrées en force au moment du contrôle. Les décisions attaquées taxent en revanche de façon définitive respectivement les périodes fiscales 2015 à 2017. a) Les art. 151 al. 1 LIFD et 207 al. 1 LI permettent à l'autorité fiscale de procéder à un rappel d'impôt, notamment «lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète (...)». Lorsqu'en revanche, le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (al. 2). Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. arrêts TF 2C_292/2020 du 19 juin 2020 consid. 4.1; 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 363). Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. A cet égard, l'art. 151 al. 1 LIFD envisage en premier lieu la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité fiscale découvre des

faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont elle disposait au moment de la taxation. Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments; dès lors, le contribuable ne peut pas utiliser la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation (arrêts TF 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 13.1; 2C_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 5.1; 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7). Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus de la commission d'une infraction fiscale (arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1, non publié in ATF 140 I 68).

b) On entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement. Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 363; arrêts TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). L'objectif est d'éviter que le fisc revienne sur une première décision entrée en force, alors que celle-ci contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes qui ne pouvaient lui échapper (arrêts TF 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 6; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3).

c) Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire romand, op. cit., n° 1 ad art. 151 LIFD p. 1811). En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 s. et les références citées; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in : RDAF 1999 II p. 1 ss, 9). Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt TF 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3).

d) En l'occurrence, le recourant dénonce plusieurs violations des règles de procédure. Il fait valoir qu'aucun avis de contrôle ne lui aurait été notifié pour les années 2012 à 2014. Par courrier du 23 août 2017, la DIF l'a pourtant informé, ainsi que son ex-épouse, qu'un contrôle des comptes de son activité indépendante et des postes de leurs déclarations d'impôt 2015 et 2016 serait effectué sur place le 14 septembre 2017. Le contrôle, qui a débuté le 20 septembre 2017, portait initialement sur ces deux dernières années. Toutefois, au vu des éléments découverts par les enquêteurs, ce contrôle a progressivement été étendu aux années 2012 à 2014. Des demandes de pièces concernant les années 2012 à 2015 lui ont régulièrement été adressées. Le recourant perd de vue à cet égard qu'un avis d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction, portant sur

les périodes fiscales 2012 à 2015 (IFD et ICC), a bien été notifié le 17 octobre 2017 aux contribuables. Comme le pli recommandé contenant cet envoi n'a pas été retiré, celui-ci a dû être renvoyé par pli simple le 30 octobre 2017. En ce qui concerne les années 2015, 2016 et 2017, qui n'ont pas été taxées avant les décisions attaquées, un avis de contrôle des comptes et des postes des déclarations d'impôt 2015 et 2016, ainsi qu'une demande de pièces concernant les périodes fiscales 2016 et 2017 a été adressé le 17 mai 2019 au recourant, à l'adresse de son premier mandataire. En outre, le 8 juillet 2019, le premier mandataire du recourant a été avisé du contrôle fiscal des périodes 2016 et 2017 pour le 30 juillet 2019. Ce dernier mandataire a ensuite remis à la DIF deux cartons de pièces en lieu et place du contrôle. Enfin, un avis d'ouverture de procédure en tentative de soustraction d'impôt portant sur les périodes fiscales 2016 et 2017 a bien été notifié au recourant le 13 août 2019, toujours à l'adresse de son mandataire, puisqu'entre-temps, il avait quitté la Suisse pour s'établir à Dubaï. A cela s'ajoute que tant le recourant lui-même que ses mandataires successifs ont été entendus oralement à plusieurs reprises par les collaborateurs de l'autorité de contrôle et de l'autorité intimée. Dès lors, les critiques – audacieuses – que le recourant dirige contre la régularité formelle de la procédure introduite à son encontre sont infondées.

E. 7.3

et 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 7.2). La fortune est estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1 1^{ère} phrase LHID). Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (ibid., 2^{ème} phrase). La loi sur l'harmonisation fiscale ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1 2^{ème} phrase LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (cf. ATF 134 II 207 consid.

E. 8

a) Aux termes des art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Vu les art. 20 al. 1 let. a LIFD et 23 al. 1 let. a LI, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les intérêts d'avoirs. Ces dispositions expriment la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement le principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 p. 9; 143 II 402 consid. 5.1). Les articles 41 al. 1 LIFD et 78 al. 1 LI prévoient que le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. b) Le produit de l'activité indépendante est imposable tant selon la législation cantonale (art. 21 LI) que selon la législation fédérale (art. 18 LIFD). Il se définit comme tout avantage matériel obtenu en relation avec une activité exercée par le contribuable sous la forme indépendante, de telle sorte que l'un n'aurait pas été acquis sans l'autre (v. au surplus, arrêt FI 2005.0003 du 21 juin 2005, références citées). Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD et 175 al. 2 LI). Ces dernières dispositions ne précisent pas ce qu'il faut

entendre par "état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés". Les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêt TF 2A.272/2003 du 13 décembre 2003, in Archives 73 p. 656; Althaus-Houriet, op. cit., n° 45 ad art. 125 LIFD; Zweifel/Hunziker, op. cit. n° 30 ss ad art. 125 LIFD; cf. en outre Circulaire n° 2 de l'Administration fédérale des contributions publiée en janvier 1980 sur l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faits aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48, p. 412). En l'absence de définition légale, la doctrine et la jurisprudence définissent l'activité lucrative indépendante comme toute activité économique exercée en vue de la recherche d'un profit, pour le compte et aux risques du contribuable, selon une organisation propre, librement choisie et reconnaissable à l'extérieur (cf., notamment, Francis Cagianut/Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3 e éd., Berne 1993, §1, n. 17). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant une profession libérale, mais également les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit (v. art. 934 CO; cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Ryser/Rolli, op. cit., p. 193 et ss; Cagianut/Höhn, op. cit., §1, n. 12). Dans les deux cas, toutefois, le critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel. D'une manière générale, le concept d'activité lucrative indépendante englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, dans le but d'obtenir un gain (arrêt TF 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.1 et les références). Sont notamment des indices démontrant l'existence d'une telle activité: l'emploi de personnel, l'importance des investissements, une clientèle multiple et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (arrêts TF 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.3 et les références; 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.3). Pour être qualifiée d'indépendante, il est dans tous les cas décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention d'un gain, ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif. Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée (arrêts TF 2C_917/2021 du 13 décembre 2022 consid. 2.2.1; 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.2 et les références). Outre le critère de l'indépendance économique, celui de l'indépendance personnelle est également décisif pour qualifier une activité de dépendante ou d'indépendante du point de vue fiscal (ATF 121 I 259 consid. 3c; arrêts TF 9C_658/2022 du 1er mai 2023 consid. 4.1; 2A.400/2006 du 17 avril 2007 consid. 6.3 et les références). L'activité lucrative indépendante se caractérise, à l'inverse de l'activité lucrative dépendante, par l'absence d'un lien de subordination à l'égard d'un tiers (cf. Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5 e éd., Bâle 2021, n° 84, p. 137). Si d'une manière générale, la qualification d'activité lucrative dépendante ou indépendante en droit fiscal s'apprécie selon des critères

propres aux principes et objectifs du droit fiscal (Jean-Blaise Eckert, in : Commentaire romand, op. cit., n° 4 ad art. 17 LIFD), le Tribunal fédéral a néanmoins retenu qu'il convenait généralement d'éviter que les autorités des assurances sociales et l'administration fiscale ne rendent des décisions contradictoires (cf. ATF 147 V 114 consid. 3.3.1.4; 133 V 346 consid. 4; 122 V 178 consid. 3b). c) Les cantons prélèvent les impôts suivants (art. 2 LHID): un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques (let. a). L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). Les actifs imposables à ce titre comprennent notamment, en principe, tous les droits – qu'ils portent sur des choses, des créances ou des participations – appréciables en argent et ils incluent donc les créances de prêt (ATF 136 II 256 consid. 3.2 p. 259; arrêts TF 2C_993/2018 du 11 juillet 2019 consid.

E. 9

a) En la présente espèce, s'agissant tout d'abord de l'année 2012, le recourant conteste l'ensemble des reprises opérées au revenu imposable des contribuables sous nos 195.00 à 610.00, ainsi que les reprises opérées sous nos 410.01 et 610.01, s'agissant de sa fortune mobilière et 500.01 pour sa fortune immobilière. aa) Un montant de 212'762 fr. a été ajouté au revenu des contribuables au titre de rendement du Trust *****. L'explication figure en détail dans la proposition de règlement que l'autorité intimée a adressée à Figestor SA le 9 août 2023 (III/B). Le recourant se borne à contester cette reprise, en indiquant uniquement qu'elle ne devrait pas avoir lieu d'être au vu de son absence de résidence fiscale principale en Suisse, au moins jusqu'au 27 août 2013. Or, comme on l'a vu plus haut, le recourant était bien assujéti de façon illimitée en Suisse et dans le canton durant les années 2012 et 2013. Sur le plan matériel, le recourant fait valoir que l'autorité intimée aurait commis de nombreuses erreurs dans l'état de fait lié au trust *****, portant notamment sur les bénéficiaires du trust, qui seraient 4 et non 10, ainsi qu'à son besoin de s'allouer des honoraires de trustee en raison d'exigences de sa banque pour obtenir un prêt hypothécaire. Il est à relever qu'outre la reprise de 212'762 fr. en 2012, un montant de 53'617 fr. a également été repris à cet égard en 2013. Il ressort des explications non contestées que ce trust irrévocable discrétionnaire a été créé le ***** 2009 par une fondation ("Anstalt") sise au *****, elle-même créée le ***** 2005. Le recourant a expliqué à cet égard que l'avoir de ce trust résultait de la succession de ***** (Allemagne), qui était l'oncle d'*****, ce dernier, "protector" du trust, étant le cousin de la grand-mère de son fils D. _____. Il fait valoir qu'il s'agit d'un trust familial. On rappelle que selon l'art. 2 de la Convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (CLHT; RS 0.221.371), le terme " trust " vise les relations juridiques créées par une personne, le constituant - par acte entre vifs ou à cause de mort - lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. Le trust présente les caractéristiques suivantes: a) les biens du trust constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine du trustee; b) le titre relatif aux biens du trust est établi au nom du trustee ou d'une autre personne pour le compte du trustee; c) le trustee est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes du trust et les règles particulières imposées au trustee par la loi. Le trust est régi par la loi choisie par le constituant (art. 6 al. 1 CLHT), ou déterminé selon d'autres critères applicables en cascade (art. 7 ss CLHT), et, lorsqu'il est créé conformément à la loi déterminée par les art. 6-10 CLHT, il est reconnu en tant que trust (art. 11 al. 1 CLHT). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un trust est créé lorsque le propriétaire absolu (le settlor) transmet le "legal

title" des biens qu'il veut mettre en trust à une personne (le trustee) pour que ce dernier détienne la propriété en trust pour le bénéfice d'une autre personne (le bénéficiaire) en accord avec les conditions posées par le settlor. La jurisprudence précise que c'est bien le trustee qui acquiert seul la propriété des biens patrimoniaux (ATF 143 II 350 consid. 4.2 p. 357). Les distributions d'un trust discrétionnaire irrévocable doivent, en principe, être considérées comme un revenu du bénéficiaire (cf. circulaire CSI [Conférence suisse des impôts] no 30 du 22 août 2007 ch. 5.2.3 avec renvoi aux art. 16 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LHID). Il est en outre à relever que Tribunal fédéral a déjà admis que la création d'un trust étranger pouvait selon les circonstances constituer une évasion fiscale (cf. arrêts TF 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 10.2.3; 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 7). Selon les propres explications du recourant lors de la séance du 12 avril 2018 avec les représentants de la DIF, il s'agit d'un trust familial comptant 10 bénéficiaires, dont lui qui en est le «trustee»; il a du reste remis la liste des bénéficiaires. La décision attaquée retient à cet égard que selon les attestations remises ("resolution of the trustee account "), le recourant a reçu d'importantes distributions par comparaison avec les autres bénéficiaires – ce qu'il confirme dans son recours – et qu'il s'est également alloué des honoraires de trustee dès 2014. Toujours au cours de l'entretien du 12 avril 2018, il a expliqué à cet égard qu'il n'y avait pas d'honoraires prévus, car la Banque *****, à *****, gérait les actifs, mais qu'il s'était versé des honoraires car il avait eu besoin d'augmenter ses revenus pour obtenir des emprunts hypothécaires. Le recourant revient sur cette explication, qu'il qualifie de "fantaisiste", ajoutant qu'après 2013, ayant déjà contracté un emprunt hypothécaire pour l'acquisition de la maison de ***** et n'envisageant aucun autre achat immobilier, il n'avait nul besoin au demeurant de restructurer son revenu. Il n'en demeure pas moins que le recourant était bien trustee; or, ce dernier, lorsqu'il est assujéti de manière illimitée en Suisse, est le vecteur de la fiscalité des relations de trust en droit suisse (cf. Sibilla Giselda Cretti, Le Trust, aspects fiscaux, Bâle 2007, n.164). Surtout, il appert que les explications de l'autorité intimée sont documentées dans le compte rendu de l'entretien du 12 avril 2018, dont le recourant n'a jamais contesté la teneur durant la procédure de contrôle. Du reste, il ne conteste pas sérieusement les reprises opérées en 2012 et en 2013, ces versements devant être considérés comme des honoraires, puisqu'il disposait librement du capital. Le recourant a cependant invoqué, durant le contrôle, qu'il avait intégré par erreur dans son chiffre d'affaires des montants reçus à titre de distribution de ce trust, à savoir 120'000 euros en 2014 et 40'000 euros en 2015. Il conteste le refus de l'autorité intimée de retrancher ces montants de son chiffre d'affaires, ce que l'on examinera plus loin (infra consid. 9b/bb). bb) Le recourant critique également la reprise de la valeur locative de son bien immobilier en France (21'914 fr.), ainsi que celle ayant trait au revenu figurant dans sa déclaration fiscale française (91'987 fr.), de même que celles portant sur sa rémunération d'administrateur ***** (147'691 fr. au total). On rappelle que ces éléments hors canton sont pris uniquement en considération pour le taux d'imposition. Sur ce point également, le recourant revient sur son assujéttissement illimité en Suisse et dans le canton. S'agissant de la valeur locative de l'immeuble situé à ***** (*****/France), le recourant, qui ne l'avait pas déclarée, ne conteste pas le principe, mais le calcul. L'autorité intimée s'est fondée sur une estimation forfaitaire, aucun document, ni plan n'ayant été produit par le recourant. Pour le recourant, qui critique la méthode de calcul retenue, il n'y aurait pas lieu de s'écarter des avis français de taxe foncière dont la base de calcul (équivalent à la moitié de la valeur locative) est de 2'606 euros en 2012 puis 2'676 euros en 2014 et 2'701 euros pour 2015. Cette valeur serait, selon ses explications, parfaitement cohérente avec le calcul de cette

même valeur locative en Suisse. On rappelle que l'assujettissement illimité du recourant en Suisse ne s'étend pas à son immeuble situé à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD; art. 6 al. 1 LI; v. ég. Protocole additionnel à la CDI-F, ch. X). En tant qu'élément imposable en Suisse (art. 21 al. 1 let. b LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 24 al. 1 let. b LI), la valeur locative de cet immeuble entre toutefois en considération pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'IFD que pour l'ICC (cf. ATF 150 II 417 consid. 2.2.2.3; arrêts TF 2C_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.1; 2C_829/2016 du

E. 10

mai 2017 consid. 5.1, in : RF 72/2017 809). Savoir si un État étranger connaît un principe de valeur locative équivalant à la notion suisse se détermine selon le droit suisse; pour pouvoir être prise en compte, la valeur locative étrangère doit ainsi respecter les standards suisses (arrêt TF 2C_486/2020 déjà cité consid. 5.2). A cet égard, le recours à la méthode de calcul forfaitaire n'est pas contraire au droit fédéral pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative (ibid., consid. 6.6). Dans la mesure où la base de calcul permettant de déterminer en France la taxe foncière n'est pas considérée comme équivalant à la valeur locative en Suisse (cf. sur ce point, Frédéric de le Court/Danielle Axelroud Buchmann, Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques, in : RF 2011, p. 900 ss; ces auteurs relèvent en effet que, en règle générale, les pays étrangers ne connaissent pas d'estimation fiscale de la fortune immobilière), l'autorité intimée pouvait se fonder sur la méthode forfaitaire consistant à retenir 80% du prix de vente, montant auquel on applique un taux de 6%, pour déterminer la valeur locative de l'immeuble du recourant. Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a corrigé le calcul initial de la DIF, pour retenir un montant de 366'624 fr. (80% x 458'280 fr.) à 6%, soit 21'997 francs. Son calcul doit être approuvé (cf. ATF 150 II 147 consid. 3 et 4). Les autres reprises sont contestées uniquement en lien avec l'assujettissement du recourant. cc) S'agissant de la fortune immobilière du recourant, l'art. 53 al. 2 LI prévoit que les immeubles sis hors du canton, qui entrent en ligne de compte pour déterminer le taux applicable, sont évalués selon les règles valables pour l'estimation fiscale des immeubles vaudois. Or, selon l'art. 53 al. 1 LI, les immeubles, les constructions et installations techniques et industrielles qui comportent des réseaux de transmission, de distribution à des tiers, de circulation ou de transport (réseaux d'eau, de gaz, d'électricité, de chemin de fer, etc.) sont estimés conformément à la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (LEFI; BLV 642.21). Cette dernière loi prévoit que l'estimation fiscale est faite en prenant la moyenne entre la valeur de rendement et la valeur vénale, la valeur fiscale ne pouvant être supérieure à la valeur vénale (art. 2 al. 1 et 2 LEFI). Selon la circulaire n° 22 de la Conférence suisse des impôts (CSI) du 22 mars 2018, actualisée le 26 août 2020, une valeur de référence uniforme (valeur CSI) doit être déterminée en répartition intercantonale pour des raisons de répartition correcte et d'imposition adéquate. S'agissant des immeubles sis à l'étranger, le canton de Vaud retient un coefficient de 100%, ce qui signifie que la valeur fiscale correspond à la valeur CSI. Afin d'adapter cette valeur au coefficient vaudois (soit 80% durant les périodes fiscales en cause), la valeur de l'immeuble étranger est majorée de 25% ($80 + [25\% \text{ de } 80] = 100$). Dans la décision attaquée, l'autorité intimée indique cependant que, conformément au point D.6, la valeur de l'immeuble doit être ramenée à 366'624 fr. (= $80\% \times 458'250 \text{ fr.}$). Dans le tableau des reprises, c'est un montant, légèrement inférieur, de 366'364 fr. qui figure. Le fait de partir du prix de vente en procédant à un abattement forfaitaire de 20%, puis de majorer le montant obtenu de 25% paraît conforme à la jurisprudence fédérale qui admet que l'estimation des immeubles sis à

l'étranger soit plus schématique, ce qui peut conduire à certaines différences par rapport à l'estimation des immeubles sis en Suisse (cf. ATF 150 II 417 consid. 3.5.2 et 3.6). Dès lors, c'est à juste titre qu'à la reprise du montant de 366'364 fr. dans la fortune du recourant, un montant de 91'591 fr. (= 25% de 366'364) a été ajouté et ce pour les années 2012 à 2014.

dd) S'agissant de la fortune mobilière, le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir omis de prendre en compte un emprunt de 60'000 euros contracté auprès de la BNP, à titre de déduction de la fortune, expliquant qu'il s'agirait d'un emprunt à la consommation souscrit le 27 décembre 2011. Le contrat produit par le recourant montre que ce prêt a été contracté pour l'acquisition d'une automobile. L'autorité intimée a refusé à juste titre de prendre cette déduction en considération pour les périodes fiscales 2012 à 2014, faute de connexité avec les reprises effectuées, dans la mesure où la procédure de rappel d'impôt ne permet pas de revenir sur l'ensemble de la taxation, conformément à la jurisprudence citée ci-dessus (consid. 7a).

b) aa) S'agissant de l'année 2013, le recourant ne conteste plus les reprises effectuées dans le résultat de son activité indépendante, soit un montant de 317'491 fr., dont à déduire le résultat déclaré, 264'136 francs. bb) Le recourant s'en prend à la reprise ayant trait aux résultats nets du trust *****, soit 212'762 fr. en 2012, respectivement 53'617 fr. en 2013. Seul ce dernier poste fait l'objet d'une critique motivée de sa part. Il requiert du tribunal qu'il constate: le droit pour le contribuable de solliciter une rectification de sa déclaration (a); la surévaluation par le contribuable de son revenu imposable d'un montant de 140'000 fr., ce qui devrait conduire le tribunal à limiter le revenu imposable au titre du dividende reçu du trust ***** à la somme de 17'872 fr. et à admettre par conséquent le droit du contribuable de solliciter une réduction de 122'128 fr. de son revenu imposable pour l'année 2013 (b). L'autorité intimée conteste les explications du recourant, qui prétend avoir reçu une distribution en 2013 de 120'000 euros, déclarée sous code 195 pour la valeur de 140'000 francs. Elle rappelle que, selon les documents figurant au dossier, la distribution 2013 se montait à 249'500 euros; elle ne correspond donc pas au montant déclaré. De plus, interrogé sur le montant de 140'000 fr. lors de la demande de pièces du 9 mars 2015, le recourant a remis le protocole transactionnel signé avec les associés de *****, lequel prévoyait une indemnité de 261'965.14 euros en sa faveur. Dès lors, le montant déclaré sous autre revenu ne correspond pas à une distribution du trust mais à un versement partiel de *****. Pour l'autorité intimée, la participation du contribuable à des trusts ne ressortait pas de ses déclarations d'impôt, ce qui justifie la reprise de 53'617 francs. Dans ses dernières explications, le recourant relève que le montant de 140'000 fr., déclaré, démontrerait sa volonté de déclarer les rendements du trust *****, lesquels étaient inclus dans cette distribution totale de 249'480 euros reçue en 2013. Ignorant la façon dont il devait déclarer le rendement, il dit avoir procédé à une évaluation forfaitaire. L'explication du recourant ne peut être retenue. Seul un montant de 140'000 fr. a été déclaré, en lien avec les indemnités qu'il a perçues suite à son départ de *****. Cet élément a donné lieu à une demande de pièces le 9 mars 2015 et le recourant a transmis en réponse le protocole *****, évitant soigneusement de parler de sa participation dans des trusts. Dès lors, il est établi qu'il n'a déclaré en 2013 aucune distribution. A cela s'ajoute qu'aucune reprise n'ayant été opérée en lien avec les indemnités de départ de *****, ce point ne peut pas être revu dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, conformément à la jurisprudence citée plus haut (consid. 7a). Le rendement du trust ***** n'a, quant à lui, pas été déclaré, de sorte que la reprise doit être confirmée. cc) S'agissant de la fortune immobilière du recourant, il est renvoyé au consid. 9a/cc ci-dessus. Quant au refus d'opérer une déduction sur la fortune mobilière du

recourant, il est renvoyé au consid. 9a/dd ci-dessus. c) aa) Pour l'année fiscale 2014, une reprise 317'491 fr. a été opérée sur le revenu du recourant au titre du chiffre d'affaires non déclaré, réalisé en euros et converti en francs suisses, sous déduction d'un montant déclaré correspondant à 264'136 francs. Le recourant conteste cette reprise. Il fait valoir en substance que le tableau figurant dans sa détermination du 26 septembre 2023 aurait été transmis à la DIF en début de contrôle et constituerait le document sur lequel cette dernière se serait fondée pour établir ses reprises. Il ressort de la décision attaquée que le recourant n'a pas tenu de comptabilité, ce qu'il ne conteste pas. Si le contribuable avait tenu une comptabilité selon les règles de l'art, en partie double, même s'il n'y était pas tenu (cf. art. 957 al. 1 ch. 1 CO), le suivi des recettes et des dépenses aurait été plus aisé. Dès lors, le recourant a déposé pour les périodes fiscales 2014 et 2015, en annexe de ses déclarations d'impôt, le questionnaire général pour contribuable exerçant une activité indépendante, en mentionnant qu'il suivait la méthode des encaissements. Or, la procédure de contrôle a permis de constater, sur la base des avis de crédit bancaires, qu'il avait reçu des honoraires en euros, qu'il a déclarés sans les avoir préalablement convertis en francs suisses. Compte tenu d'un taux de change de 1.202 fr. à cette époque, la différence, 53'355 fr., fait l'objet d'une reprise qui sera confirmée. En effet, le 11 avril 2019, le recourant avait admis que son chiffre d'affaires était entièrement déclaré en euros et était prêt à signer une proposition de rectification de la taxation 2014 par procédure simplifiée. Ses nouvelles explications, dont il ressort qu'une partie des honoraires aurait préalablement été convertie en francs suisses dans le tableau que l'autorité intimée aurait pris comme base de calcul, ne peuvent être retenues. Cela conduit à confirmer les reprises. bb) Durant la procédure de contrôle, le recourant a indiqué que les versements du trust déclarés dans son chiffre d'affaires correspondaient à des distributions et à des honoraires de trustee. Considérant que ces distributions n'étaient pas imposables, il a demandé que son chiffre d'affaires soit corrigé par l'imputation des distributions, chiffrées à 120'000 euros en 2014 et 40'000 euros en 2015. Dans la mesure où aucune reprise n'a été opérée en lien avec le trust ***** durant l'année 2014, ce point ne peut pas être revu dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, conformément à la jurisprudence citée ci-dessus (consid. 7a). Quant à l'année 2015, qui fait l'objet d'une taxation définitive dans la décision attaquée, on relève que le recourant a produit une attestation du protector, ***** . Or, cette attestation ne fait mention d'aucune distribution du trust durant l'année 2015, bien que le recourant soutienne avoir reçu 40'000 euros à cet égard. Il explique en effet avoir perçu 185'000 euros du trust et que sur ce montant, 145'000 euros constitueraient des honoraires de trustee, le solde, 40'000 euros, consistant en une distribution non imposable. Pourtant, selon cette attestation, les honoraires de trustee s'élèvent à 185'000 euros. La preuve d'une distribution n'est dès lors pas rapportée, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la revendication du recourant. Au surplus, quand bien même il s'agirait d'une distribution, ces montants doivent être considérés comme un revenu imposable (cf. circulaire CSI no 30 ch. 5.2.3; Cretti, op. cit., n.205 et n.289s.). cc) L'autorité a refusé de prendre en considération un montant de 5'213 fr. dans les frais de représentation revendiqués durant l'année 2014 par le recourant, en déduction du revenu de son activité indépendante, conformément aux art. 27 al. 1 LIFD et 31 al. 1 LI. Le recourant revient sur ce refus, que l'autorité intimée justifie pour l'essentiel par le fait que la plupart des frais revendiqués concernent des frais de repas pris en dehors de jours ouvrables; on retire de ses explications que son activité d'avocat indépendant ne se limitait aux jours ouvrables et qu'au surplus, celle-ci ne saurait être assimilée à une activité commerciale. Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage

commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (arrêts TF 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2; 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2). On rappelle à cet égard qu'il appartient à l'autorité de taxation d'apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense. La déduction de frais de repas pris en dehors des jours ouvrables sera refusée si le contribuable ne parvient pas à prouver qu'il s'agit de clients ou autres relations d'affaires (Yves Noël, in : Commentaire romand, op. cit., n. 21s., not. 26 ad art. 27 LIFD). Or, en l'espèce, le recourant se contente de généralités et ne fournit aucune explication concrète – et encore moins de preuves – à l'appui des frais de repas pris durant les fins de semaine, dont il revendique pourtant la déductibilité. L'autorité intimée a en outre repris trois montants, estimant qu'ils avaient trait à des dépenses privées, à savoir 2'419 fr.90 pour l'achat et la pose d'un crochet sur le véhicule *****, 154 fr. pour l'achat de lunettes et 558 fr. pour l'achat de couteaux. Or, aucune de ces dépenses ne revêt une justification commerciale quelconque et le peu qu'en dit le recourant ne permet pas de revenir sur cette qualification. La reprise est ainsi confirmée dans son intégralité. dd) S'agissant de la fortune immobilière du recourant, il est renvoyé au consid. 9a/cc ci-dessus. Quant au refus d'opérer une déduction sur la fortune mobilière du recourant, il est renvoyé au consid. 9a/dd ci-dessus. Enfin, le recourant revient sur le rendement net du trust ***** en 2014, bien qu'aucune reprise n'ait été opérée en lien avec ce poste en 2014. d) aa) Pour l'année fiscale 2015, taxée définitivement par la décision attaquée, l'autorité intimée a repris un montant de 53'641 fr. dans le revenu du recourant correspondant à des dépenses privées; elle a constaté que ce dernier se servait de comptes privés du trust ***** (Banque *****) pour ses dépenses personnelles. Ce trust est un trust irrévocable discrétionnaire, créé le 8 décembre 2014 à ***** et ses bénéficiaires, répartis en 3 classes, font partie de la famille *****. Le recourant est trustee, sans être bénéficiaire. Une facture d'honoraires adressée au trust de 50'000 euros a été réintégrée à hauteur de 54'350 fr. dans le revenu de l'activité indépendante 2015. Cette reprise n'est pas contestée. En revanche, le recourant conteste la reprise de 53'641 fr. et explique que ces montants ont toujours servi aux dépenses des bénéficiaires du trust; il fait valoir que l'autorité intimée se serait écartée sur ce point de la position de la DIF et aurait adopté une nouvelle position pour justifier cette reprise. Il se fonde à cet égard sur une attestation du protector du trust, *****, qui confirme que l'ensemble des prélèvements et autres dépenses faites au débit du compte 523065 A0 ouvert auprès de la Banque ***** ont trait à des dépenses en faveur des bénéficiaires du trust. L'autorité intimée explique que, sous réserve de l'acceptation en faveur du contribuable d'une déduction de 292 fr.90, sa position correspond à celle de la DIF. Dans son avis de prochaine clôture du

E. 14

février 2019, la DIF avait fixé la reprise à 92'286 et 8'000 fr., montants correspondant aux prélèvements effectués par le recourant sur le compte du trust pour ses dépenses privées (il s'agissait de débits directs dans des magasins en Suisse) et à des prélèvements en cash; ces prélèvements ont été qualifiés de revenus. Suite à des discussions avec le premier mandataire du recourant, Me Cheseaux, la DIF a admis que les prélèvements en cash avaient servi à payer des frais des bénéficiaires du trust, bien qu'aucune preuve n'ait été apportée, et qu'un montant de 30'000 euros avait été bonifié sur le compte en euros du trust

en faveur de l'étude du recourant, même si la provenance de cette bonification était inconnue; les montants en question ont été déduits de la reprise, qui a été ainsi ramenée à 53'934 francs. Par l'intermédiaire de son mandataire, le contribuable avait alors consenti à cette reprise ainsi réduite, avant de se rétracter. L'autorité intimée s'en est néanmoins tenue à ces montants, sous réserve d'un montant de 292 fr.90, dont elle a admis qu'il correspondait à une dépense en faveur du protector, de sorte que la reprise a été ramenée à 53'641 francs. Les reproches que le recourant formule à l'encontre de l'autorité intimée paraissent plutôt audacieux. Quant aux explications du recourant, elles n'emportent pas la conviction. Selon ce dernier, les familles des bénéficiaires comportent treize membres, qui viennent régulièrement en Suisse. Le trust assurerait ainsi les frais du protector, qui descendait à l'Hôtel *****, à *****, et les besoins des bénéficiaires quand ceux-ci venaient en Suisse. Or, comme observé durant le contrôle, ces dépenses ont été effectuées avec régularité et, de plus, certaines d'entre elles ont trait à l'achat de mobilier, quand bien même il n'est pas allégué que l'un ou l'autre des bénéficiaires résiderait en Suisse. Les reprises en lien avec le trust ***** doivent ainsi être confirmées. bb) Le recourant critique la valeur locative retenue pour sa villa de *****, soit un montant de 29'539 fr. pour l'ICC, respectivement 40'901 fr. pour l'IFD. Des montants de 22'459 fr., respectivement 31'097 fr. avaient été déclarés. L'autorité intimée a repris la différence par rapport au revenu déclaré par les contribuables; ces reprises ne sont pas constitutives d'une tentative de soustraction. On rappelle qu'en droit fédéral, est imposable le rendement de la fortune immobilière, y compris la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. b LIFD). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD). La valeur locative correspond au loyer objectif du marché (ATF 150 II 417 consid. 4.1; 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.). Pour établir le loyer objectif du marché, il faut procéder à une estimation en tenant compte notamment des conditions locales. Est déterminant le montant que le propriétaire pourrait obtenir en louant l'immeuble en question aux conditions usuelles du lieu ou la somme qu'il devrait lui-même payer pour louer une habitation semblable et qu'il peut ainsi épargner (arrêts TF 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1; 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 3.1; 2A.298/1994 du 21 novembre 1996 consid. 4a; Nicolas Merlino, in : Commentaire romand, op. cit., n° 97 ad art. 21 LIFD). Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a édicté la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation (reproduite in : Archives 38 p. 121 ss). Selon cette circulaire, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (cf. Merlino, op. cit., n°99ss ad art. 21 LIFD). L'art. 7 al. 1 LHID prescrit aux cantons d'imposer la valeur locative. Les cantons disposent à cet égard d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative, dans les limites du principe d'égalité ancré à l'art. 8 Cst. (ATF 132 I 157 consid.

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