

BGer 2A.481/2003 vom 18. August 2004

Bundesgericht, 2004-08-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.481_2003

FR: TF 2A.481/2003 du 18 août 2004

IT: TF 2A.481/2003 del 18 agosto 2004

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 453 consid. 2 p. 456)

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision fondée sur le droit public fédéral et prise par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale dans la mesure où il attaque l'arrêt du Tribunal administratif du 26 août 2003, le présent recours est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l' art. 146 LIFD . En revanche, il est irrecevable en tant qu'il s'en prend au bordereau notifié le "18 novembre 1998" par l'Administration cantonale, car il ne s'agit pas d'une décision prise par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale au sens des art. 98 lettre g et 98a OJ.

E. 2

Selon l' art. 104 OJ , le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (lettre a) ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, sous réserve de l' art. 105 al. 2 OJ (lettre b). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188). Dans la mesure où l'autorité intimée a exercé son pouvoir d'appréciation, il ne peut examiner la décision attaquée que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation (Archives 68 p. 240 consid. 1b p. 242, 2A.365/1996). En outre, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision entreprise, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). De plus, il ne peut pas revoir l'opportunité de l'arrêt attaqué, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ). Enfin, le Tribunal fédéral est lié par ses propres arrêts (Archives 58 p. 421 consid. 2c p. 424, A.95/1987; ATF 94 I 384 consid. 2 p. 388).

E. 3

Selon l' art. 175 al. 1 LIFD , le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende; l' art. 175 al. 2 LIFD prévoit qu'en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait, que, si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et que, si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. D'après l' art.176 LIFD , celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1) qui est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (al. 2). Il y a tentative de

soustraction lorsque les actes du contribuable tendant à une soustraction d'impôt sont découverts avant l'entrée en force de la taxation (cf. Archives 66 p. 458 consid. 6a p. 466, 2A.232/1995 et 2A.233/1995). L'auteur d'une tentative de soustraction fiscale n'est amendable que s'il a agi intentionnellement, mais non pas si son comportement relève de la simple négligence (cf. RDAF 1999 II p. 535 consid 3b p. 539, 2A.538/1998; Archives 63 p. 208 consid. 2 p. 212, 2A.324/1991; Circulaire n° 21 du 7 avril 1995 de l'Administration fédérale des contributions, "Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct" [ci-après: la Circulaire], publiée en français in RDAF 1996 p. 20 ss ch. 3.3 p. 36 et en allemand in Archives 64 p. 539 ss ch. 3.3 p. 556). Par ailleurs, selon l' art. 333 CP , les dispositions générales du code pénal sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière.

Le recourant critique les art. 175 et 176 LIFD et demande en fait qu'on s'écarte de leur texte. Il conteste en particulier la quotité de l'amende litigieuse dans la mesure où elle a été calculée en fonction du "montant de l'impôt soustrait" (multiple de ce montant). Cette façon de procéder découle de l' art. 175 al. 2 LIFD . Or, selon l' art. 191 Cst. , le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer les lois fédérales. Au demeurant, un tel calcul est courant en droit pénal administratif (Jean Gauthier, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in RDAF 1999 II p. 56 ss, p. 57; cf. aussi Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne 2001, p. 67).

E. 4.1

Le recourant admet que le Tribunal administratif a appliqué les art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD à la lettre, mais il se plaint que les principes généraux du code pénal, en particulier ceux qui sont consacrés par les art. 48 ch. 2 et 63 CP , n'aient pas été respectés.

Aux termes de l' art. 63 CP , le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Quant à l' art. 48 ch. 2 al. 1 CP , il prévoit que le juge fixera le montant de l'amende d'après la situation du condamné, de façon que la perte à subir par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité; pour apprécier la situation du condamné, le juge tiendra compte notamment des éléments ci-après: revenu et capital, état civil et charges de famille, profession et gain professionnel, âge et état de santé (art. 48 ch. 2 al. 2 CP).

E. 4.2

Dans l'arrêt précité du 5 novembre 2002 (StE 2003 B 101.21 n° 16, 2A.351/2002), le Tribunal fédéral a définitivement jugé que A. _____ s'était rendu coupable d'une tentative de soustraction d'impôt et qu'il avait agi intentionnellement. Le Tribunal administratif a calculé l'amende litigieuse en se fondant sur le montant de l'impôt soustrait selon l' art. 175 al. 2 LIFD , puis l'a réduite conformément à l' art. 176 al. 2 LIFD . Il a examiné la culpabilité de A. _____ et a retenu les connaissances fiscales particulières de ce contribuable comme circonstance aggravante - justifiant de fixer l'amende à une fois et demie le montant soustrait avant la réduction aux deux tiers - (cf. la Circulaire ch. 2.4, in RDAF 1996 p. 32 ou in Archives 64 p. 551/552). En conséquence, le Tribunal administratif a confirmé l'amende litigieuse que l'Administration cantonale avait établie.

E. 4.3

Le recourant essaie d'atténuer sa culpabilité en prétendant qu'il n'a pas planifié de tentative de soustraction d'impôt, mais a eu au contraire un comportement parfaitement transparent. Certes, l'intéressé a donné des renseignements sur sa situation et ses projets à l'Administration cantonale en 1995. Puis, le 21 octobre 1996, il a signé, au nom des sociétés B. _____ SA et C. _____ SA, la "formule 105" qui relève de l'Administration fédérale, et non pas cantonale. Toutefois, il a omis de déclarer un revenu de 8'450'000 fr., lorsqu'il a signé sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1997 et pour l'impôt fédéral direct 1997-1998, alors qu'il connaissait le partage des compétences entre l'Administration cantonale et l'Administration fédérale, ce qui lui donnait des chances de tromper le fisc (arrêt précité 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, StE 2003 B 101.21 n° 16 consid. 4.3). Certes, le recourant n'est pas un expert en droit fiscal, mais il a acquis des connaissances dans ce domaine, en particulier grâce à son activité professionnelle de commerçant et aux conseils de sa fiduciaire, même s'il a mésusé des renseignements qu'il avait obtenus des autorités fiscales compétentes, notamment en signant la "formule 105" pour ensuite se soustraire aux obligations qui en découlaient.

On ne saurait non plus suivre le recourant et faire abstraction de l'importance du revenu imposable non déclaré. Il est vrai que cet élément est déjà pris en considération du fait que le montant de l'impôt soustrait sert de base au calcul de l'amende, ce qui indirectement tient compte à la fois de la capacité contributive et de la gravité objective de l'infraction. Toutefois, lorsqu'un contribuable déclare un revenu annuel moyen de l'ordre de 390'000 fr. et tente de soustraire quelque 4'225'000 fr. supplémentaires en moyenne, l'importance relative des montants met en évidence la détermination de l'intéressé.

Par ailleurs, l'infraction est qualifiée de tentative en l'espèce, uniquement parce que l'Administration cantonale a découvert la soustraction d'impôt du recourant avant l'entrée en force de la taxation (cf. consid. 3, ci-dessus), et non pas parce que celui-ci aurait fait preuve d'un repentir actif (cf. art. 175 al. 3 LIFD) ou aurait essayé de corriger la situation. Le recourant ne peut invoquer la tentative comme circonstance atténuante. Au demeurant, l'art. 176 al. 2 LIFD prévoit une réduction fixe aux deux tiers de l'amende, l'ensemble des circonstances personnelles étant pris en compte lors de l'application de l'art. 175 al. 2 et 3 LIFD.

E. 4.4

Le recourant reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas pris en considération "ses mobiles" de nature commerciale, et non pas fiscale, et "ses antécédents" pénaux, ou plus exactement leur absence.

Il n'est pas contesté que l'intéressé a effectué une opération commerciale en procédant à la recapitalisation des sociétés B. _____ SA et C. _____ SA, au moyen de leurs réserves, puis à la distribution d'actions gratuites. Ce qui lui est reproché, c'est de n'avoir pas déclaré le montant qu'il en a retiré comme revenu imposable. En outre, le Tribunal administratif, qui avait en mains le dossier de la cause, n'a pas fait état de condamnation pénale qu'il faudrait prendre en compte. Par ailleurs, le revenu annuel moyen, déclaré par le recourant et servant de base à la taxation en matière d'impôt fédéral direct 1997-1998, était de 388'360 fr. (soit: montant total de 391'203 fr. moins 2'843 fr. de revenus non imposables), alors que sa fortune imposable au titre de l'impôt cantonal et communal 1997 s'élevait à 16'137'927 fr. (soit: montant total de 16'272'927 fr. moins 135'000 fr. de fortune non imposable). En outre, le recourant s'est déclaré divorcé et n'a pas indiqué qu'il avait des

charges de famille. Enfin, le recourant, né en 1941, a déjà cessé son activité professionnelle, expliquant simplement que les longs déplacements qu'il devait faire en Asie pour son travail étaient trop astreignants. Compte tenu de l'ensemble de ces circonstances, plus particulièrement des moyens financiers du recourant sans charges de famille, l'amende litigieuse reste dans le cadre légal, même si elle est sévère. Au demeurant, le recourant n'allègue pas d'autres circonstances personnelles qui auraient dû être prises en compte.

E. 4.5

Enfin, l'intéressé réclame une application par analogie de l' art. 64 CP , qui permet notamment au juge d'atténuer la peine lorsque le coupable a été induit en tentation grave par la conduite de la victime, puisque c'est un oubli commis par sa fiduciaire qui serait à l'origine de la tentative de soustraction d'impôt en cause ici. Une application par analogie de l' art. 64 CP est exclue en l'espèce. D'une part, le recourant a largement couvert l'oubli de sa fiduciaire, si oubli il y a eu. D'autre part, on ne saurait assimiler la fiduciaire du recourant à la victime, qui est en l'occurrence le fisc. Au surplus, les relations entre le recourant et sa fiduciaire relèvent du droit privé.

E. 4.6

En confirmant que l'amende en cas de soustraction consommée aurait été fixée à une fois et demie le montant de l'impôt soustrait et qu'il fallait la réduire aux deux tiers, puisqu'il s'agissait de sanctionner une tentative, le Tribunal administratif a respecté les art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD ainsi que les principes généraux du code pénal. Par conséquent, il n'a pas violé le droit fédéral en rendant l'arrêt attaqué. En particulier, il n'a pas commis d'excès ni d'abus du pouvoir d'appréciation.

E. 5

Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

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