

BGer 2C 1221/2013 vom 4. September 2014

Bundesgericht, 2014-09-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1221_2013

FR: TF 2C 1221/2013 du 4 septembre 2014

IT: TF 2C 1221/2013 del 4 settembre 2014

Regeste

Impôt communal et cantonal 2008, amende fiscale | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La Commission de recours a rendu un seul arrêt, tout en présentant des motivations distinctes pour chaque catégorie d'impôt (IFD et ICC); le recourant a lui aussi présenté un seul mémoire, mais séparé les deux impôts dans son argumentation, ce qui correspond aux exigences de la jurisprudence. (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'ICC (2C_1221/2013), l'autre l'IFD (2C_1222/2013). Comme l'état de fait et la question juridique litigieuse se recoupent pour les deux catégories d'impôts, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 2.1

La décision attaquée relève du droit public (cf. art. 82 let. a LTF) et a été rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976; RS/VS 642.1; ci-après: LF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11], ainsi que l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], la tentative de soustraction fiscale étant réglée au Titre 6, chapitre 1 LHID). Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le Service cantonal qui a qualité pour recourir en vertu de l' art. 89 al. 2 let . d LTF en relation avec les art. 146 in fine LIFD et 73 al. 2 LHID, le recours est en principe recevable concernant les deux catégories d'impôts. II. Impôt fédéral direct

E. 3

Le litige concerne l'amende infligée à l'intimé par le recourant pour tentative de soustraction fiscale concernant la période fiscale 2008. La Commission de recours a annulé l'amende au motif que la condition subjective de l'intention n'était pas réalisée, ce que conteste le Service cantonal, en invoquant une violation de l' art. 176 al. 1 LIFD .

E. 3.1

Selon l' art. 176 al. 1 LIFD , celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction (art. 176 LIFD) se situe entre les actes préparatoires

d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l' art. 175 LIFD . Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l' art. 124 al. 2 LIFD . Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêts 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2). En l'espèce, il a été constaté que la déclaration d'impôt 2008 de l'intimé était incomplète au sens de l' art. 124 al. 2 LIFD , puisqu'elle ne mentionnait pas, à titre de revenu, la prestation en capital de 933'550 fr. versée au contribuable par le Fonds de Pensions A. _____ le 3 mars 2008. Informées par l'institution de prévoyance qui a annoncé ce versement le 12 mars 2008, les autorités fiscales se sont aperçues de l'absence de cet élément du revenu avant que la taxation définitive 2008 n'entre en force. Par conséquent, les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l' art. 176 al. 1 LIFD sont réunis, ce qui n'est du reste pas contesté.

E. 3.2

Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (cf. art. 175 LIFD), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP , applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit (arrêts 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1; 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2, in RF 67/2012 700). Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente (arrêt 4A_97/2014 du 26 juin 2014 consid. 4.3.2). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (ATF 138 V 74 consid. 8.2 p. 83; 137 IV 1 consid. 4.2.3 p. 4; en lien avec la tentative de soustraction fiscale, arrêt 2C_290/2011 du 12 septembre 2011 consid. 2.1). Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF ;). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention est une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (arrêts 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324; 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II 153 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration (arrêt 2C_533/2012 du 19 février 2013 consid. 5.3.2). Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 s.; confirmé notamment in arrêt 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4, in RDAF 2012 II 324 et les arrêts cités).

E. 3.3

En l'espèce, la Commission de recours a constaté que le contribuable reconnaissait n'avoir pas annoncé le versement en capital de 933'550 fr. de sa caisse du deuxième pilier sous la section "Autres revenus" de sa déclaration 2008. Elle a toutefois nié la réalisation de l'élément subjectif de l'infraction. Pour parvenir à cette conclusion, la Commission de recours s'est fondée sur différents éléments. Elle a tout d'abord pris en compte les déclarations du contribuable lors de son audition par une délégation de ladite Commission et les explications qu'il avait données par écrit. Il en résultait en substance que celui-ci avait toujours affirmé qu'il n'avait pas eu l'intention de frauder le fisc, mais que dans le canton de Vaud où il était domicilié auparavant, la procédure était différente. Or, selon les renseignements qu'il avait pris dans ce canton, la procédure de déclaration de la prestation en capital se faisait automatiquement. Il soutenait que sa caisse de pension lui avait indiqué que son capital de deuxième pilier était déclaré dès son versement auprès de l'Etat du Valais et que ce montant allait faire l'objet d'une imposition séparée immédiate. Dans sa déclaration 2008, la prestation en capital avait été déclaré dans sa fortune, comme le démontrait la différence avec la fortune déclarée en 2007 selon le système VS-Tax. La Commission de recours a aussi tenu compte du fait que, selon l' art. 136 al. 1 let . d LF, les institutions de prévoyance devaient produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale sur les prestations fournies à leurs preneurs, attestation que le Fonds de Pensions A._____ avait établie le 12 mars 2008. L'autorité de taxation avait ainsi toutes les informations utiles permettant de vérifier l'évolution de la fortune du contribuable, ce qui ne pouvait échapper à ce dernier. Se fondant sur l'ensemble de ces éléments, elle a estimé qu'il ne s'avérait pas possible de considérer, avec un degré de vraisemblance suffisant, que X._____ était conscient du caractère inexact de sa déclaration. De plus, l'inexactitude de la déclaration pouvait s'expliquer par la mauvaise connaissance par le contribuable des dispositions et de la procédure fiscale.

E. 3.4

Il en découle que, pour déterminer si le contribuable avait agi intentionnellement, la Commission de recours s'est interrogée sur le contexte dans lequel l'inexactitude dans la déclaration 2008 est survenue, ce qui est conforme à la jurisprudence. Elle a suivi les explications données à plusieurs reprises par le contribuable et confirmées lors de son audition, notamment s'agissant de sa méconnaissance de la procédure. Sur la base de ces éléments, qui relèvent des faits et permettent de cerner le for intérieur, la Commission de recours a abouti à la conclusion qu'il n'était pas possible d'admettre, avec un degré de vraisemblance suffisant, que le contribuable était conscient du caractère inexact de sa déclaration, ce qui exclut toute intention. Un tel raisonnement ne méconnaît pas la notion juridique de dol éventuel et on ne voit pas qu'il procède d'une violation du droit fédéral.

E. 3.5

La position du recours, qui soutient l'inverse, ne peut être suivie.

E. 3.5.1

Le Service cantonal ne se plaint pas que les faits auraient été établis de manière manifestement inexacte ou arbitraire, de sorte que la Cour de céans n'a pas à remettre en cause les constatations de la décision entreprise qui lui ont permis d'apprécier le for intérieur du contribuable (art. 106 al. 2 LTF). Ces éléments doivent être tenus pour acquis.

E. 3.5.2

Le recourant reproche à la Commission de recours d'avoir, en niant la condition subjective de la tentative de soustraction, manifestement méconnu plusieurs jurisprudences. Il perd cependant de vue, dans son raisonnement, que la décision attaquée ne se fonde pas sur des éléments qui, pris séparément, ne sont peut-être pas suffisants pour exclure le dol éventuel, mais envisage le contexte dans son ensemble, comme le préconise la jurisprudence. Ainsi, il est vrai que, comme le relève le recourant, la jurisprudence a posé que ce n'est pas parce que d'autres autorités sont amenées à collaborer avec les autorités fiscales et que ces dernières sont en mesure de reconnaître l'inexactitude de la déclaration que le contribuable peut s'en prévaloir pour démontrer son absence d'intention de commettre une infraction fiscale (cf. arrêts 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 3.2, in RF 67/2012 700; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 4.3, in RDAF 2003 II 632). En l'espèce toutefois, la décision attaquée, même si elle est peut-être rédigée de façon maladroite sur ce point, n'exclut pas l'infraction au seul motif que la caisse de pension devait faire une déclaration à l'autorité fiscale conformément à l'art. 136 let. d LF, ce qui ne serait effectivement pas pertinent. Elle tient aussi compte des déclarations du contribuable selon lesquelles il avait reçu une information de son institution de prévoyance lui indiquant que, comme elle devait déclarer le montant, celui-ci allait faire l'objet d'une imposition séparée immédiate; il n'avait donc plus de démarche à accomplir. Déterminer si cette indication permettait de douter que l'intimé avait conscience du caractère inexact de sa déclaration relève de l'appréciation des preuves. Or, comme indiqué, le recourant ne se plaint pas d'arbitraire à ce propos. Le recourant se prévaut également d'un arrêt de 1996 selon lequel le fait que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune qu'un revenu n'a pas été déclaré ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2A.365/1994 du 21 octobre 1996 consid. 2b, in RDAF 1997 II 646 confirmé notamment in arrêts 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3 et 2C_304/2013 du 22 octobre 2013 consid. 3.3). A nouveau, la position de la décision entreprise n'est pas en contradiction avec cette jurisprudence. En effet, il n'est pas contesté que la déclaration n'était pas complète. En revanche, pour évaluer le caractère intentionnel ou non d'une tentative de soustraction fiscale, la jurisprudence précitée n'exclut pas de prendre en compte, à titre d'indice, le fait que le contribuable ait lui-même indiqué une augmentation de fortune équivalent au montant non déclaré à titre de revenu dans sa déclaration. Or, c'est cet élément, ajouté à la méconnaissance de la procédure valaisanne du contribuable conforté par les déclarations de sa caisse de pension, qui ont conduit la Commission de recours à conclure qu'il ne s'avérait pas possible de considérer avec un degré de vraisemblance suffisant que le contribuable était conscient du caractère inexact de sa déclaration. On ne voit donc pas que la décision entreprise aille à l'encontre des jurisprudences citées par le Service cantonal.

E. 3.6

Dans ces circonstances le recours doit être rejeté en ce qu'il concerne l'IFD. III. Impôt cantonal et communal

E. 4

L'art. 56 al. 2 LHID, qui impose de réprimer la tentative de soustraction, contient des règles similaires à l'art. 176 LIFD. Quant au droit cantonal, l'art. 204 al. 1 LF, consacré à la tentative de soustraction, reprend la règle prévue à l'art. 56 al. 2 LHID (arrêt 2C_908/2012 du 23 avril 2012 consid. 4, in RDAF 2012 II 324). Il peut donc être renvoyé aux développements présentés en relation avec l'IFD. Par conséquent, le recours doit également être rejeté en ce qu'il concerne l'ICC.

E. 5

Compte tenu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge du canton du Valais, dont l'intérêt pécuniaire est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens à l'intimé, qui n'était pas représenté par un mandataire professionnel devant le Tribunal fédéral (art. 68 al. 1 et 2 LTF ; ATF 135 III 127 consid. 4 p. 136).

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