

BGer 2C 447/2010 vom 4. November 2010

Bundesgericht, 2010-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_447_2010

FR: TF 2C 447/2010 du 4 novembre 2010

IT: TF 2C 447/2010 del 4 novembre 2010

Regeste

Impôt cantonal et communal, impôt fédéral direct; soustraction | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) qui concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible du moment que l'instigation, la complicité et la participation à une soustraction fiscale sont traitées de la même manière pour les deux catégories d'impôts aux art. 177 LIFD et 244 LI (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262).

E. 1.2

L' art. 146 2^{ème} phrase LIFD confère à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct la qualité pour recourir conformément à l' art. 89 al. 2 let . d LTF. Il en va de même de l'art. 73 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts cantonaux et communaux (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), qui donne à l'Administration fiscale cantonale le droit de recourir (ATF 134 II 186 consid. 1.4 p. 189; 124 consid. 2), pour autant que le recours concerne une période postérieure au délai de huit ans accordé aux cantons à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; arrêt 2C_449/2008 du 16 octobre 2008, consid. 1.2). Par conséquent, en tant qu'il porte sur les impôts cantonal et communal le recours n'est recevable que pour la participation de l'intimé aux soustractions d'impôt - domaine figurant au titre 6 de la LHID - reprochées à M. et Mme B._____ pour la période fiscale 2001-2002, ainsi que l'admet d'ailleurs la recourante.

E. 1.3

Déposé en temps utile (art. 100 LTF) et dans les formes prévues par la loi (art. 42 LTF), le présent recours est donc recevable comme recours en matière de droit public pour toutes les périodes fiscales litigieuses, soit de 1995 à 2001, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct et pour la période fiscale 2001-2002 en ce qui concerne les impôts cantonal et communal.

E. 2.1

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). La notion de

"manifestement inexacte" de l' art. 97 LTF correspond à celle d'arbitraire de l' art. 9 Cst. (ATF 133 III 393 consid. 7.1 p. 398). Le recourant peut faire valoir des vices relatifs à la constatation des faits, si leur correction est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 2 LTF). Ainsi, en l'espèce, la recourante peut soutenir que les juges cantonaux n'ont arbitrairement pas tenu compte de pièces produites au cours de la procédure. En revanche, elle ne saurait compléter elle-même l'état de fait qu'elle jugerait lacunaire. Sous cet angle, le recours est donc irrecevable.

E. 2.2

Pour le reste, le Tribunal fédéral applique d'office le droit fédéral (art. 106 al. 1 LTF). Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé avec les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Le Tribunal fédéral n'est, en ces domaines, limité ni par les arguments des parties ni par la motivation retenue par l'autorité précédente; il peut ainsi admettre un recours pour un autre motif que ceux invoqués devant lui ou rejeter un recours en adoptant une argumentation différente de l'autorité attaquée (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.1 p. 254; 133 III 545 consid. 2.2 p. 550 et les références citées). I. Impôt fédéral direct.

E. 3

Le présent litige porte sur le point de savoir si l'intimé s'est rendu coupable de participation aux soustractions fiscales reprochées aux époux B. _____ qui ont fait l'objet des décisions définitives et exécutoires du 27 juin 2003.

E. 3.1

Dès lors que les actes de soustraction litigieux, comme ceux de la participation à cette soustraction, ont été commis avant l'entrée en vigueur de la modification de l' art. 333 al. 6 let . d CP du 1er octobre 2002, il y a lieu de s'assurer d'office que l'infraction n'est pas atteinte par la prescription absolue (arrêts 2C_480/2009 du 16 mars 2010, consid. 4.1 et 2A.719/2004 du 11 mai 2005 consid. 2, in Archives 75 p. 483 ss). En cas de soustraction consommée, la poursuite pénale se prescrit par dix ans (art. 184 al. 1 let. b LIFD). Un nouveau délai recommence à courir à chaque interruption, la prescription ne pouvant toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD), soit en l'espèce 15 ans. Le délai commence à courir à partir de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., § 26 n. 43 p. 515). Les infractions portant sur les périodes fiscales à compter de 1995, la prescription absolue n'est donc pas atteinte.

E. 3.2

En vertu de l' art. 177 al. 1 LIFD , celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable, ou y participe, sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait. Cette disposition règle les conséquences pénales et fiscales de la participation à une soustraction consommée ou à une tentative de soustraction. Les trois formes de participation ne sont punissables que si elles ont été commises intentionnellement. S'agissant du représentant, l' art. 177 LIFD vise aussi bien la soustraction que le représentant commet à l'insu du contribuable que celle où il y participe d'entente avec ce dernier (PIETRO SANSONETTI, op. cit., n. 1, 10, 15 à 24 ad art. 177 LIFD , p. 1509 à 1513; ROMAN SIEBER, Kommentar zum schweizerischen

Steuerrecht, n. 16 ss ad Art. 177 DBG, vol. I/2b, 2ème éd., p. 750/751). Lorsqu'il agit comme complice, le représentant ne fait que participer à l'infraction; tel est le cas, par exemple, d'une fiduciaire qui constate des éléments non déclarés, mais n'entreprend rien pour corriger les écritures comptables et établit la déclaration d'impôt sur la base de montants inexacts (XAVIER OBERSON, op. cit., n. 28 p. 511/512). L'acte punissable doit cependant résulter d'un comportement actif vis-à-vis de l'autorité fiscale. Une simple omission du représentant ne suffit pas, puisque seul le contribuable est tenu à des obligations légales dans la procédure de taxation (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2ème éd. 2009, n. 14 ad art. 177, p. 1435; PIETRO SANSONETTI, op. cit., n. 23 i.f. ad art. 177, p. 1513). Il faut donc que le participant ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 CP et 104 CP (cf. YVAN JEANNERET, Code pénal I, Bâle 2009, n. 2 ad art. 104 CP)). Le dol éventuel suffit; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61). Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel 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. 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 (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; Archives 63 p. 208 consid. 3 p. 216; jurisprudence confirmée dans les arrêts 2C_480/2009 du 16 mars 2010, consid. 5.5, 2A.607/2006 du 24 avril 2007, consid. 3.3 et 2A.258//2005 du 19 octobre 2005, consid. 2.2 et les références citées, in StE 2006 B 101.3 Nr. 8). Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral, à moins que celle-ci ne soit manifestement inexacte ou arbitraire, en particulier lorsque l'autorité judiciaire a méconnu certaines pièces déterminantes du dossier ou s'est écartée sans raison des enseignements de l'expérience. 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 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, consid. 3.3, notamment in RDAF 2003 II p. 637 et 2A.538/1999 du 30 juin 1999, consid. 3a, in RDAF 1999 II p. 539).

E. 4.1

La recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir procédé à des constatations manifestement inexactes ou incomplètes de l'état de fait. Il n'aurait ainsi analysé l'intention de l'intimé que sous l'angle de son mandat de comptable, sans tenir compte du fait qu'il était encore réviseur et mandataire fiscal de la société. Sur ce point, la recourante soutient qu'en assumant lui-même trois mandats, (comptabilité, révision et déclarations fiscales), l'intimé avait la maîtrise de toutes les données servant de base à la taxation et que sa responsabilité était fortement augmentée. Il avait ainsi comptabilisé des charges sans disposer d'aucun justificatif, puis avait contrôlé les comptes en sachant pertinemment que certaines charges n'étaient pas justifiées par pièces. La recourante estime en outre que l'analyse du comportement de l'intimé doit se faire au moment de l'accomplissement des actes en relation de causalité directe avec la commission des infractions de soustraction d'impôt. Or, à ce moment-là, M. B._____ se trouvait en Suisse, de sorte que l'intimé pouvait exiger qu'il lui remette les justificatifs nécessaires. De son côté, l'intimé allègue que la recourante

entend substituer son propre état de fait à celui du Tribunal cantonal, en formulant des critiques essentiellement appellatoires. Il relève notamment que la juridiction cantonale a constaté de manière souveraine qu'aucun élément du dossier ne démontrait que lui-même avait consciemment comptabilisé des charges inexistantes. Il fait aussi valoir qu'il avait produit toutes les pièces en sa possession au moment de la fuite de ses clients en Espagne, mais qu'au moment de la procédure de rappel, il n'avait plus la possibilité de prouver les charges contestées par l'Administration cantonale des impôts.

E. 4.2

L'arrêt attaqué constate que l'intimé avait comptabilisé les charges de la société sur la base des renseignements oraux que lui avait donnés son client et qu'il avait connaissance d'un carnet de quittances relatives aux salaires payés par ce dernier, lequel lui en communiquait les résultats. La juridiction cantonale a retenu qu'en comptabilisant des charges sans requérir les justificatifs correspondants, l'intimé avait violé les dispositions du droit comptable (art. 662a et 663 CO) et commis une grave négligence, mais elle a estimé qu'il n'avait pas eu véritablement conscience ou pris connaissance que les chiffres indiqués par son client étaient faux; tout au plus avait-il agi par négligence, en comptabilisant des chiffres dont il n'avait pas contrôlé le bien-fondé par la réquisition de justificatifs. Examinant la procédure de rappel, le Tribunal cantonal a aussi constaté que l'intimé avait déclaré a posteriori le personnel de son client soumis à l'impôt à la source, puis fourni aux autorités une liste de ce personnel engagé au noir. Il n'avait cependant pas pu produire les justificatifs requis en raison du départ subit du débiteur principal qui avait manifestement voulu fuir les poursuites de l'autorité fiscale et avait mis le représentant lui-même dans une situation délicate qui ne lui permettait plus de collaborer. Il en a donc déduit qu'on ne pouvait reprocher à l'intimé d'avoir participé intentionnellement à une soustraction, alors qu'aucun élément du dossier ne démontrait qu'il avait consciemment comptabilisé des charges inexistantes et qu'au moment de les établir dans la procédure de rappel, il n'avait plus la possibilité de les prouver. Dès lors, l'intention de l'intimé de participer à une soustraction commise par un tiers - sans qu'une entente dans ce but n'ait été établie ou qu'un intérêt particulier ne soit démontré - n'était pas prouvée à satisfaction.

E. 4.3

Ce faisant, le Tribunal cantonal perd de vue que le comportement intentionnel est présumé, dès que l'on peut admettre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes (cf. supra consid. 3.2). Or, en l'espèce, il est manifestement inexact ou arbitraire de retenir que l'intimé, qui revêtait les fonctions de réviseur et de mandataire fiscal de la société, n'était pas au courant des pratiques de son client dans la gestion de sa société, en tous cas en ce qui concerne le personnel non déclaré pour lequel il a bien dû constater qu'aucune charge sociale n'était versée lorsqu'il a fait la comptabilité de la société. S'agissant en outre d'une fiduciaire chargée non seulement d'établir les comptes, mais de les réviser, il lui appartenait d'opérer les vérifications sur la base des documents comptables avant de remplir les déclarations fiscales et non de se fier aux seules indications orales fournies par son client. Sur ce point, l'intimé a notamment admis, lors de son audition devant le Tribunal cantonal, que durant les quatre à cinq dernières années, au moment de la préparation du bilan annuel, M. B. _____ lui dictait les montants des salaires de ses employés sur la base de carnets qu'il tenait pour chacun d'eux, carnets qui concernaient aussi des travailleurs engagés au noir. Dans ces circonstances, les manquements répétés aux dispositions du droit comptable (art. 662a et

663 CO) et la couverture des pratiques du contribuable principal, alors que l'intimé était chargé d'établir les déclarations d'impôt de la société et des époux B. _____ pendant plusieurs années, constituent bien des actes de participation vis-à-vis de l'autorité fiscale et non de simples négligences. Le seul fait de ne pas vérifier les informations douteuses que lui donnaient oralement son client doit au demeurant être considéré comme une entente tacite avec ce dernier. A cet égard, la recourante soutient à juste titre que le comportement de l'intimé doit être examiné au moment où il a rempli les différentes déclarations fiscales, alors qu'il lui appartenait de demander les justificatifs nécessaires à l'établissement de celles-ci. L'arrêt attaqué ne pouvait dès lors se fonder sur le comportement de l'intimé pendant la procédure de rappel d'impôt pour nier l'intention, du moins tant que le contribuable principal, administrateur de la société, se trouvait encore en Suisse et pouvait lui fournir tous les documents utiles, soit jusqu'à fin 2001. Sur la base des constatations cantonales, on peut en revanche admettre qu'en 2002, l'intimé n'a pas pu remplir les déclarations d'impôts de la société et des époux B. _____ pour l'année fiscale 2001. Sur ce point, la recourante se borne d'ailleurs à compléter l'état de fait de l'arrêt attaqué, mais ne motive pas spécialement ses griefs par rapport à une participation éventuelle de l'intimé aux soustractions fiscales portant sur la période 2001-2002.

E. 4.4

En conséquence, la participation de l'intimé à des soustractions fiscales consommées doit être reconnue pour les périodes fiscales 1995 à 2000. Le recours doit donc être partiellement admis en ce qui concerne l'impôt fédéral direct; il appartiendra à la juridiction cantonale d'examiner les conséquences pénales et fiscales de cette participation prévues par l' art. 177 LIFD . II. Impôts cantonal et communal.

E. 5

L'art. 244 LI a la même teneur que l' art. 177 LIFD , de sorte que les considérations émises ci-dessus s'appliquent également aux impôts cantonal et communal. Cependant, le recours en matière de droit public ne porte que sur la période fiscale 2001-2002 en matière d'impôts cantonal et communal. Or, comme déjà indiqué (supra consid. 4.3), les conditions de participation de l'intimé à la soustraction d'impôt reprochée aux époux B. _____ pendant cette période n'ont pas été démontrées. Il s'ensuit que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

E. 6.1

Au vu de ce qui précède le recours doit être partiellement admis et l'arrêt attaqué annulé en tant qu'il constate l'absence de participation de l'intimé aux soustractions à l'impôt fédéral direct durant les périodes fiscales 1995 à 2000. Il doit en revanche être rejeté dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2001-2002, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que les impôts cantonal et communal. L'affaire sera ainsi renvoyée au Tribunal cantonal pour nouvel examen dans le sens des considérants. Il lui appartiendra également de statuer à nouveau sur les frais de la procédure cantonale (art. 67 a contrario LTF).

E. 6.2

Compte tenu de l'issue du recours les frais judiciaires doivent être mis à la charge de la recourante pour un tiers et pour deux tiers à la charge de l'intimé (art. 66 al. 1 et 4 LTF). La recourante versera à l'intimé une indemnité réduite à titre de dépens (art. 68 al. 1 LTF).

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