

VD_OMNI FI.1990.0009 vom 1. Juli 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-07-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1990.0009

FR: VD_OMNI FI.1990.0009 du 1 juillet 1993

IT: VD_OMNI FI.1990.0009 del 1 luglio 1993

Regeste

c/Chef Dpt Finances | Fondation d'entretien liechtensteinoise illicite au regard du droit suisse; actions de cette fond. non déclarées à l'inventaire par l'exécuteur testamentaire; amende réduite pour erreur de droit.

Erwägungen

E. 8

AIFD et à l'interprétation qu'en ont faite le Tribunal cantonal et le Tribunal fédéral; suivant ces autorités, cette disposition n'impose à l'exécuteur testamentaire aucune obligation d'annoncer l'existence de biens successoraux dans la procédure d'inventaire ou de renseigner le fisc en dehors du cas qu'elle réserve expressément. Selon le recourant, l'autorité intimée violerait le principe de la force dérogatoire du droit fédéral contenu à l'art. 2 des dispositions transitoires de la Constitution lorsqu'elle entend appliquer une disposition qui est devenue caduque à la suite de la révision de l'AIFD du

E. 9

juin 1977 et l'adoption simultanée de l'art. 130 bis al. 2 AIFD. Le principe de la force dérogatoire du droit fédéral énoncé à l'art. 2 Disp. trans. Cst. veut que le droit fédéral prime d'emblée et toujours le droit cantonal dans les domaines que la Constitution ou un arrêté fédéral urgent place dans la compétence de la Confédération et que celle-ci a effectivement réglementés. Les normes cantonales qui seraient contraires au droit fédéral, notamment par leur but ou les moyens qu'elles mettent en oeuvre, doivent céder le pas devant le droit fédéral (ATF 114 Ia 350). La primauté du droit fédéral doit ainsi se limiter aux domaines pour lesquels la Confédération se déclare compétente par une disposition constitutionnelle. Si les cantons disposent de compétences parallèles à celles dont bénéficie la Confédération - sur lesquelles se fondent l'art. 130bis AIFD (FF 1975 I 367; sur la loi du 9 juin 1977 qui a introduit cette disposition, voir Jean Gauthier, *Revue pénale suisse* 1979, p. 264) - en matière d'impôt direct sur le revenu des personnes physiques (art. 41 ter Cst féd), ils disposent en revanche d'une compétence exclusive dans le domaine de l'imposition sur les successions (Jean-François Aubert, *Traité de droit constitutionnel suisse*, 1967, note 762, p. 289). Le pouvoir d'instituer des pénalités découle du pouvoir d'édicter des normes prescrivant des prohibitions ou des injonctions. Aussi la délimitation des compétences respectives de la Confédération et des cantons en matière de sanctions suit-elle la ligne de démarcation des domaines réservés à la souveraineté, originaire ou déléguée, de l'Etat central et des Etats fédérés. L'art. 335 ch. 1 al. 2 et ch. 2 CP indique expressément que les cantons sont compétents pour sanctionner la violation des prescriptions qu'ils édictent dans les domaines de l'administration, de la procédure et du fisc (arrêt du Conseil d'Etat genevois, SJ 1992, 526). Dans ces conditions, on ne voit pas ce qui pourrait empêcher le droit cantonal relatif à l'impôt sur les successions de contenir des règles définissant les

obligations de l'exécuteur testamentaire de manière plus large que le droit de l'impôt fédéral direct et de prévoir des dispositions pénales sanctionnant ces obligations de manière différente (pour des exemples d'application de dispositions cantonales prévoyant des sanctions pénales en matière d'impôt sur les successions, v. ATF 105 Ia 63 et RDAF 1992, 347). On peut encore relever que l'art. 178 LIFD, qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995, punit de l'amende celui qui, en sa qualité d'exécuteur testamentaire, dissimule ou distrait des biens successoraux dont il est tenu d'annoncer l'existence dans la procédure d'inventaire, dans le dessein de les soustraire à l'inventaire; ainsi, tout en rendant également punissables les actes de participation de l'exécuteur testamentaire, il abandonne la notion d'"escroquerie à l'inventaire" et son assimilation au faux fiscal. A première vue, les règles de la LMSD se trouvent ainsi en harmonie avec les dispositions de la LIFD. 4. Il convient d'examiner maintenant si l'élément objectif de l'infraction est réalisé. 4.1 L'état de fait de la dissimulation de biens successoraux au sens des art. 68 ss LMSD est concrétisé lorsque l'impôt sur les successions est demeuré insuffisant parce que celui à qui la loi fait l'obligation d'annoncer certains biens dans l'inventaire en vue d'une taxation correcte a violé de manière fautive son obligation. La tentative de dissimulation est réalisée aux mêmes conditions lorsque la tromperie a été découverte avant l'entrée en force de la taxation. L'élément objectif de l'infraction sera donc réalisé si les actions de l'établissement Vingrau et de la société K. _____ faisaient partie de la succession et devaient de ce fait être portées à l'inventaire. Pour l'admettre, il suffit d'établir que B. _____ était propriétaire de ces actions au moment du décès. Le recourant prétend que la défunte n'en a jamais été propriétaire, mais qu'elle en avait uniquement l'usufruit. a) La thèse de l'usufruit défendue par le recourant n'a pas été retenue par les différentes autorités pénales qui ont statué successivement. L'autorité administrative n'est en principe pas liée par les constatations de fait et de droit établies par l'autorité pénale lorsqu'elle procède à sa propre instruction. L'audition du témoin R. _____ visait précisément à déterminer si B. _____ bénéficiait des revenus, le cas échéant, d'une partie du capital des avoirs portés en compte auprès du L. _____ au nom de la société K. _____, de sorte que les considérants de fait et de droit des autorités pénales ne sauraient lier le tribunal sur la question de l'usufruit. Le recourant fonde sa thèse de l'usufruit essentiellement sur les documents retrouvés dans les dossiers des autorités fiscales allemandes qui attestent que B. _____ a agi comme fiduciaire de ses enfants. A cet égard, il est vrai que la défunte a agi pour le compte de ses enfants dans les démarches juridiques effectuées pour récupérer la fortune spoliée de son ex-mari; il était d'ailleurs prévu, dans un premier temps, que B. _____ gèrerait la totalité des fonds provenant de ces indemnités à titre fiduciaire pour ses enfants. Il ressort cependant des pièces produites postérieurement que ces intentions initiales ont été revues, B. _____ et ses enfants ayant décidé d'un commun accord que chacun recevrait en pleine propriété le cinquième des indemnités touchées de l'Etat allemand au titre de dédommagement pour fait de guerre. Cet élément n'est cependant pas décisif à lui seul dès lors que la part des indemnités de guerre touchées par B. _____ ne justifie pas à elle seule la somme des avoirs portés en compte auprès de la banque I. _____ SA au nom de K. _____. La lettre de la défunte du 31 mars 1981 qui déclare avoir cédé ses actions de la société à un client de Me K. _____ prouve qu'elle se considérait alors comme propriétaire des avoirs de la société. Les prélèvements effectués dépassaient en outre les revenus du patrimoine pour entamer le capital, preuve que B. _____ touchait plus que le simple usufruit. L'aide mensuelle que E. _____ a régulièrement touchée à titre d'avance d'hoirie depuis le 1er février 1977, ainsi que les salaires du personnel et des maîtres d'état,

ont été débités sur le compte courant en francs suisses K._____. No 1***** ouvert auprès de la banque I._____ SA jusqu'à son transfert au L._____, ensuite au débit du compte no 2***** jusqu'au décès de B._____, puis sur le compte no ***** ouvert au nom de la succession de B._____, dès le décès de celle-ci. La thèse de l'usufruit est également infirmée par d'autres éléments encore. Ainsi, il est établi que les prélèvements effectués par B._____ entre le début du deuxième trimestre 1981 et le jour de son décès ont régulièrement été débités du compte courant actionnaire ouvert au nom de la société K._____. Cela ressort des comptes de pertes et profits de cette société établis par la fiduciaire ***** et du témoignage de R._____ qui tenait la comptabilité de la société. En définitive, il apparaît que la thèse de "l'usufruit" est liée d'une part au projet de B._____ de créer une institution remplissant les fonctions d'une fondation de famille et d'autre part aux difficultés, voire à la confusion qu'entraîne le recours à des formes juridiques du droit liechtensteinois. La défunte, en effet, avait conçu l'idée de créer une fondation de famille avec siège au Liechtenstein; constatant que la banque I._____ SA n'avait pas réalisé ses intentions dans ce sens, elle a rompu cette relation bancaire durant l'année 1981, pour transférer ses comptes au L._____. La reprise de M._____, fin 1981- début 1982, a permis de concrétiser le projet de fondation de famille, certes non pas sous la forme juridique d'une fondation, mais d'un établissement (Anstalt) de droit liechtensteinois. A vrai dire, ces deux formules sont proches, puisqu'il s'agit dans l'un et l'autre cas d'un patrimoine affecté à un but - comme la fondation du droit suisse - et doté de la personnalité morale; de même, on parle pour tous deux de fondateur et de bénéficiaires, les règles applicables au droit des bénéficiaires étant d'ailleurs similaires (sur tous ces points v. Marxer/Goop/Kieber, Sociétés et impôts au Liechtenstein, Vaduz 1986, 3e éd. p. 33 ss, 43 ss, 75 ss; v. néanmoins p. 40 et 78, au sujet d'une particularité de l'établissement, par rapport aux autres formules). En d'autres termes, lorsque le recourant parle d'usufruit, il se réfère en réalité aux droits des bénéficiaires de M._____, tout au moins dès la reprise de celui-ci par B._____ ou plutôt, mais à titre fiduciaire, par Q._____. On notera d'ailleurs que l'inscription de ce dernier comme administrateur de l'établissement précité est intervenue en février 1982, de même que l'ouverture du premier compte M._____ auprès du L._____. Quant aux titres de K._____, ils ont certes été remis à Q._____ à titre fiduciaire en 1981, mais ils n'ont pu entrer dans le patrimoine de M._____ avant la reprise par celui-ci de cet établissement, en février 1982, un mois environ avant le décès de B._____. b) Dit encore autrement : en février 1982, mais pas avant, B._____, respectivement Q._____ à titre fiduciaire, étaient devenus détenteurs des droits de fondateur de l'établissement (Marxer/Goop/Kieber, p. 40 et 78). Dès le décès, ces droits, qui recouvrent les droits des bénéficiaires, tant que des bénéficiaires n'ont pas été désignés, ont passé aux héritiers de B._____, conformément aux dispositions testamentaires de celle-ci (Marxer/Goop/Kieper, p. 78). Ces droits consistent d'ailleurs souvent, comme ce fût le cas en l'espèce dès le décès tout au moins, en un droit de jouissance des revenus de l'établissement en question. Implicitement en tout cas, le recourant se fondait - bien plutôt que sur un droit d'usufruit - sur la réalité de l'existence du patrimoine affecté, doté de la personnalité juridique, que constitue M._____; cela entraînait à ses yeux que les biens de cet établissement ne pouvaient plus faire partie de la fortune de B._____, ni de sa succession, cette dernière, comme ses héritiers, n'étant désormais titulaires que de droits à l'encontre de l'établissement. c) En droit fiscal, de nombreux arrêts ont appliqué la théorie de la transparence, en ce sens qu'il était fait abstraction de l'interposition de personnes morales purement fictives; en matière d'impôt

fédéral direct, cette solution a été admise dans les cas où le paravent créé par le contribuable avait pour but exclusif l'évasion fiscale (ATF 109 Ib 110, spéc. 113 et références citées, notamment ATF 102 Ib 155; Archives 51, 497; 40, 210; 35, 466; v. aussi RDAF 1968,77 et, déjà, 1948,20; v. également Ernst Höhn, Steuerrecht, p. 344). La jurisprudence rendue en matière civile, notamment en matière successorale, s'est montrée moins rigoureuse, dans un premier temps tout au moins, s'agissant de la création de personnes morales de droit liechtensteinois destinés à contourner l'interdiction par le droit suisse des fondations de famille dites d'entretien ou de jouissance (art. 335 CCS), tel a été le cas de l'arrêt FIDES, fréquemment invoqué en cours de procédure par le recourant (ATF 90 II 376). Le Tribunal fédéral, dans un arrêt plus récent rendu en matière civile, s'est toutefois rapproché des solutions retenues dans le domaine fiscal (ATF 108 II 402). d) En principe, il y a présomption que la personnalité morale acquise conformément aux règles de droit de l'Etat où la personne s'est constituée et où elle a son siège social est reconnue en droit suisse; mais cette présomption peut être renversée en cas de siège fictif. Tel est le cas lorsque le siège est sans rapport avec la réalité des choses et qu'il a été choisi uniquement pour échapper aux lois du pays où la personne morale, en fait, exerce son activité et a le centre de son administration. Il faut donc d'une part dissociation entre le siège statutaire et le siège réel et d'autre part fraude à la loi, la conséquence d'une telle situation étant l'application du droit du siège effectif pour déterminer le statut personnel de la personne morale (ATF 108 II 402 consid. 3c). Cette jurisprudence permet donc de ne pas reconnaître une personne morale étrangère, à la double condition que son siège réel se trouve en Suisse et qu'elle ait pour but une fraude à la loi. Tel est précisément le cas en l'espèce. Il ressort en effet des pièces du dossier que la seule activité effective de M. _____ consiste dans la gestion d'un patrimoine (actions, titres et autres valeurs); celui-ci se trouve sur des comptes ouverts auprès du L. _____ à X. _____ et les revenus qui en proviennent sont distribués à des bénéficiaires également pour la majorité domiciliés en Suisse. L'établissement précité n'a donc aucune activité dans le pays où il a son siège statutaire si ce n'est le paiement de l'impôt et de la rémunération annuelle de son représentant légal au *****. L'art. 335 CCS autorise en outre les fondations de famille qui sont destinées au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'énumération des buts pour lesquels des fondations de famille est exhaustive (ATF 108 II 393 consid. 6a, JT 1983 I 588). Ces buts consistent tous à fournir aux membres de la famille qui font partie du cercle des destinataires, à certains moments de leur vie (pendant leur jeunesse, lorsqu'ils fondent leur propre foyer ou se créent une existence indépendante, quand ils sont dans une situation difficile), l'aide matérielle nécessaire pour faire face aux besoins particuliers qui en résultent. Les "buts analogues", au sens de l'art. 335 al. 1er CCS, ne peuvent être que des buts qui consistent à accorder aux membres de la famille, dans des circonstances précises, l'aide matérielle qu'une telle situation nécessite ou rend désirable. La loi ne permet pas d'accorder aux membres de la famille la jouissance de la fortune de la fondation ou de ses revenus en l'absence de conditions particulières de cette nature. Les fondations dites d'entretien ou de jouissance sont donc illicites au sens de la jurisprudence contrairement à ce qui est le cas au Liechtenstein (voir sur ce point Marxer-Goop-Kieber, op. cit., p. 45). Les fondations qui accordent à leurs destinataires des avantages provenant des biens de la fondation ou de ses revenus en l'absence de conditions spéciales liées à une situation déterminée, contreviennent à l'interdiction des fidéicommiss de famille (ATF 93 II 448, JT 1969 I 37; 108 II 393, JT 1983 I 588 précité). Dans le cas particulier, le but de M. _____

était de contribuer à l'entretien matériel de B. _____, dans un premier temps, puis de ses enfants et de ses petits-enfants après son décès. En effet, mis à part un objectif fiscal, cet établissement a servi à couvrir diverses dépenses d'entretien de la défunte durant la fin de sa vie, mais payées après son décès. De même, les revenus de M. _____ ont été bonifiés, dès le décès, aux différents héritiers ou légataires, suivant d'ailleurs le principe de répartition prévu par les dispositions testamentaires de la défunte. On remarquera à cet égard que les instructions nécessaires dans le cadre de la gestion de M. _____ ont été recueillies fréquemment auprès du recourant, sinon en sa qualité d'exécuteur testamentaire, du moins en sa qualité d'interprète privilégié de la volonté de la fondatrice B. _____.

Toutes ces circonstances confirment tout à la fois le projet de celle-ci de créer une institution jouant le rôle d'une fondation de famille et la mise en oeuvre de ce projet. En tant que l'établissement précité visait à faire bénéficier sans conditions particulières les membres d'une même famille des revenus des titres et autres avoirs portés en compte auprès de cet établissement, ce dernier poursuit un but illicite au regard du droit suisse et doit être considéré comme une fondation de famille nulle dès son origine. En conclusion, c'est à juste titre que les autorités fiscales ont fait abstraction de la personnalité juridique de M. _____. Peu importe ici de déterminer si elles pouvaient se fonder, pour parvenir à cette conclusion, sur la théorie de la transparence ou de la réalité économique, appliquée fréquemment en droit fiscal, ou au contraire seulement sur la jurisprudence plus nuancée rendue en droit civil. Ainsi, dès lors que B. _____ était à son décès la réelle propriétaire du patrimoine de M. _____, les éléments de celui-ci auraient dû figurer à l'inventaire de la succession. Reste à examiner si l'omission de porter ces éléments à l'actif de celle-ci peut être imputé à faute au recourant.

4.2 Selon le principe "nulla poena sine lege", qui découle de l'art. 4 Cst féd. et que l'art. 1er CP formule expressément, une peine ne peut intervenir qu'en application d'une disposition claire figurant dans une loi au sens formel, de sorte que le comportement punissable soit clairement défini et que ses conséquences soient reconnaissables pour tous (ATF 112 Ia 107 consid. 3a et b, JT 1986 IV 149). Les art. 68 ss LMSD instituent plusieurs comportements punissables selon le degré de participation (auteur principal, complice, instigateur, etc.).

a) L'art. 68 LMSD prévoit que toute personne qui se soustrait à l'impôt sur les successions en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention (al. 1). Cette contravention est réprimée par une amende pouvant atteindre cinq fois le montant du droit ou de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci (al. 2). Le montant de l'amende est fixé d'après le degré de la faute du contrevenant. L'amende est réduite notamment en cas de déclaration du contrevenant ou de ses héritiers avant que l'infraction ait été constatée par l'autorité fiscale (al. 3). Cette disposition sanctionne le contribuable qui dissimule (al. 1) ou qui tente de dissimuler (al. 3) à son profit les biens d'une succession. Elle ne prévoit en revanche aucune peine à l'égard de celui qui soustrait l'impôt au profit de tiers. N'étant pas le débiteur de l'impôt, l'exécuteur testamentaire ne saurait dès lors se soustraire à une obligation qui incombe à un tiers. L'application de l'art. 68 al. 1 LMSD au recourant doit donc être écartée.

b) L'art. 70 LMSD soumet l'instigateur et le complice à la même peine que l'auteur principal. F. _____ et G. _____ ont été libérées sur le plan pénal du chef d'accusation d'escroquerie à l'inventaire au bénéfice de l'erreur sur les faits et de l'erreur de droit. N'ayant pas procédé à une instruction poussée sur ce point, le tribunal de céans ne saurait remettre en cause cette appréciation juridique des faits que le Tribunal fédéral a confirmée sur recours en s'attachant il est vrai plus particulièrement à l'erreur sur les faits dont les héritières ont été victimes (consid. 4 de

l'arrêt du TF concernant la même affaire). Si l'on exculpe les héritières, l'exécuteur testamentaire ne saurait se rendre coupable de complicité ou d'instigation. L'instigation suppose en effet que le recourant ait éveillé chez les héritières la volonté d'omettre de déclarer les actions de la société M. _____ à l'inventaire successoral, volonté que le juge leur a précisément déniée en reconnaissant qu'elles ont agi sous l'emprise d'une erreur sur les faits. De même, la complicité ne se conçoit que si l'auteur principal a commis au moins un acte de tentative punissable (Logoz, Commentaire du code pénal suisse, Partie générale, p. 136). Dans ces conditions, on ne saurait reprocher au recourant une participation, à quelque titre que ce soit. c) L'Administration cantonale des impôts estime que A. _____ tombe sous le coup de cette disposition en tant qu'auteur médiate. Cette combinaison suppose que le recourant se soit servi des héritières comme instrument dénué de volonté ou du moins agissant sans intention coupable afin de faire exécuter par elles l'infraction projetée (ATF 77 IV 88, JT 1952 IV 22; ATF 109 IV 84, JT 1984 IV 71). La dissimulation de biens successoraux se caractérise comme un délit d'omission improprement dit, soit un délit qui consiste à produire un certain résultat par le défaut d'accomplissement d'un acte que l'inculpé était tenu juridiquement d'accomplir (sur ces notions, voir Logoz, Commentaire du CPS, 2ème éd., p. 62; ATF 113 IV 73). Seuls peuvent être rendus responsables de cette omission, ceux à qui la loi fait obligation d'agir (ATF 113 IV précité; ATF 106 IV 276). La nature même du délit (Sonderdelikt) exclut la punissabilité de tiers en qualité d'auteur médiate. L'époux de G. _____ et l'avocat de F. _____ assistaient à la réunion qui s'est tenue le lendemain du décès de B. _____ à l'étude du recourant et connaissaient l'existence de sociétés étrangères dont les revenus devaient leur être crédités conformément à l'engagement signé à cette date. On peut dès lors raisonnablement exclure le fait que A. _____ se soit servi des héritières comme instruments d'une soustraction dont le recourant devrait être reconnu l'auteur médiate. Le recourant ne saurait être tenu responsable d'une omission sur la base de l'art. 70 LMSD. da) L'art. 69 LMSD dispose enfin que si l'infraction a été commise par un représentant contractuel, elle est imputée à la personne représentée, à moins que celle-ci ne prouve qu'elle n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'infraction ou d'en faire disparaître les effets. Dans ce cas, le représentant est frappé de la peine prévue à l'art. 68 al. 2. Le représenté doit en tout état de cause le montant soustrait et l'intérêt de retard. La doctrine est partagée sur la nature de l'exécution testamentaire. Selon Piotet (Droit successoral, p. 138 ss), l'exécuteur testamentaire n'agit pas au nom des héritiers, ni dans leur intérêt, mais uniquement pour se conformer à la volonté du défunt d'où découle son mandat. Il assume une position indépendante à l'égard des héritiers et peut décider, même contre l'accord des héritiers, une vente des biens appartenant à la succession dès l'instant qu'elle entre dans le cadre de sa mission, par exemple pour financer les dettes de la succession (ATF 97 II 15). Il jouit d'un pouvoir d'appréciation qui est limité d'une part par le droit de recours des héritiers à l'autorité de surveillance, d'autre part par son devoir de diligence sanctionné par sa responsabilité à leur égard (Lob, Les pouvoirs de l'exécuteur testamentaire, thèse Lausanne, 1952, p. 51). L'exécuteur testamentaire n'est donc pas à proprement parler un représentant légal ou contractuel des héritiers. Il est en revanche responsable de ses actes à l'égard des héritiers. Sa responsabilité s'apprécie alors comme celle d'un mandataire, auquel on l'assimile (ATF 101 II 47). Piotet parle à cet égard d'une responsabilité quasi-contractuelle (Piotet, p. 141). On ne dépasse dès lors pas le cadre d'une interprétation, fût-elle extensive, de la règle de l'art. 69 LMSD pour tomber dans l'application par analogie de cette disposition, prohibée en droit pénal, en admettant que l'exécuteur testamentaire est un représentant contractuel au sens de cette règle. On peut

encore relever que A. _____ a assumé un rôle prépondérant voire exclusif dans l'établissement de l'inventaire, en procédant de sa propre initiative à diverses expertises. Ce faisant, il a excédé le cadre proprement dit de son mandat d'exécuteur testamentaire (selon l'art. 526 CPC, il appartient en effet au juge de paix d'établir l'inventaire avec l'aide des héritiers) et agi comme représentant des héritières, notamment en matière fiscale (dans ce sens Jean-Nicolas Druey, Grundriss des Erbrechts, Berne 1988, no 66, p. 164), en vertu d'un pouvoir de représentation tacite que seul lui a d'ailleurs contesté E. _____. On doit ainsi admettre qu'en omettant d'annoncer à l'inventaire les avoirs portés en compte auprès de l'établissement M. _____, A. _____ a commis l'infraction prévue aux art. 68 et 69 al. 2 LMSD, dont il reste à examiner si elle peut entraîner sa condamnation à une amende au sens de l'art. 68 al. 2 LMSD. db) La responsabilité pénale du représentant contractuel suppose que le représenté n'ait pas échoué dans la preuve libératoire de l'art. 69 al. 2 LMSD. E. _____ a pris les mesures que l'on pouvait attendre d'elle pour empêcher l'infraction ou tout au moins pour en faire disparaître les effets en intervenant auprès de l'Administration cantonale des impôts en mai 1983 déjà, puis en formant un recours contre l'inventaire successoral établi par la Justice de paix du cercle de Pully en collaboration avec l'exécuteur testamentaire. Il est vrai que les deux co-héritières ne se sont pas associées aux démarches effectuées par leur soeur pour empêcher l'infraction de se produire et se sont même liguées contre elle. Cet élément n'est toutefois pas décisif dès lors que le juge pénal a retenu que G. _____ et F. _____ avaient été dissuadées de le faire sous l'empire d'une appréciation erronée des faits et d'une erreur de droit. La solution consistant à exiger la preuve libératoire de l'ensemble des représentés serait en pareil cas trop draconienne, voire en contradiction avec le principe de la présomption d'innocence - dont les représentés pourraient se prévaloir - découlant de l'art. 6 § 2 CEDH (voir Behnisch, p. 129 et les références citées). On doit admettre que la preuve libératoire de l'art. 69 al. 2 LMSD a donc été rapportée à satisfaction de droit par l'ensemble des héritières à raison des démarches accomplies par E. _____. Si le recourant tombe sous le coup de l'art. 69 LMSD, il n'est en revanche pas établi qu'il ait contribué de manière active à l'élaboration de l'écran supplémentaire formé par M. _____. Un léger doute subsiste à ce propos, doute partagé semble-t-il par la Cour de cassation du Tribunal cantonal lorsque elle se contente d'émettre une hypothèse à ce sujet dans ses considérants en droit ("En outre, les procédés qu'il a couverts, voire à l'organisation desquels il a coopéré..."). Il est en revanche démontré à satisfaction que le recourant connaissait parfaitement l'existence de M. _____ et de son fonctionnement. Au demeurant, la lettre qu'il a adressée le 13 août 1982 au conseil des époux G. _____ précisant que " les dirigeants des établissements M. _____ ne prennent leurs instructions que de moi et n'ont de compte à rendre qu'à moi " est sans doute quelque peu excessive; elle révèle néanmoins que les organes de M. _____ s'adressaient fréquemment au recourant pour recueillir des instructions sur la gestion de cet établissement. e) Pour échapper à toute sanction, le recourant invoque une erreur de droit en soutenant qu'en sa qualité d'exécuteur testamentaire, il avait des raisons suffisantes de se croire en droit de ne pas mettre en doute l'existence de l'établissement M. _____, conformément à la jurisprudence publiée aux ATF 90 II 376. Selon cette jurisprudence, l'exécuteur testamentaire ne commet pas de faute en refusant de considérer comme nulle la disposition entre vifs créant une fondation de famille, sans qu'un jugement soit intervenu, étant donné qu'une telle démarche irait à l'encontre de la volonté du testateur que l'exécuteur testamentaire est censé défendre. L'art. 20 CP permet au juge d'atténuer librement la peine, voire même de prononcer l'exemption de toute peine en faveur du prévenu qui a commis un

crime ou un délit alors qu'il avait des raisons suffisantes de se croire en droit d'agir. Pour que cette disposition soit applicable, il faut non seulement que l'auteur ait eu ou cru avoir des raisons d'admettre que son acte n'était en rien contraire au droit, mais encore que ces raisons l'excusent de son erreur (ATF 91 IV 164 cons. 7). Il ne suffit pas que l'auteur ait eu des raisons de tenir son acte pour non punissable, il faut, bien plus, qu'il ait agi avec le sentiment de ne commettre aucun acte illicite et que des raisons suffisantes excusent ce sentiment (ATF 100 IV 49, JT 1975 IV 2). Au contraire, pour exclure l'application de l'art. 20 CP, il suffit que l'auteur ait eu le sentiment de faire quelque chose de contraire à ce qui se doit (ATF 104 IV 217, JT 1980 IV 2). Une raison est suffisante quand aucun reproche ne peut être adressé à l'auteur du fait de son erreur parce qu'elle provient de circonstances qui auraient pu tromper tout homme consciencieux (ATF 75 IV 150, JT 1950 IV 26; ATF 98 IV 303, JT 1973 IV 149). La loi exige ainsi de l'auteur qu'il fasse preuve de scrupules, de réflexion et qu'il prenne le cas échéant le conseil d'une autorité ou de personnes dignes de confiance. Si l'auteur avait une possibilité concrète de reconnaître l'illicéité de son comportement par la réflexion ou en se renseignant et qu'il s'en soit abstenu, son erreur n'est pas excusable et l'art. 20 CP ne lui est pas applicable (ATF 99 IV 185, JT 1974 IV 130 et les références citées; voir également Ulrich Haug, *Bemerkungen zu Art. 20 StGB (Rechtsirrtum), unter besonderer Berücksichtigung des bundesgerichtlichen Praxis*, 1989). Enfin, il ne saurait y avoir erreur de droit que si l'absence de conscience du caractère illicite de l'acte contraire au droit est le résultat d'une erreur portant précisément sur les circonstances entraînant la punissabilité (ATF 118 IV 174 consid. 4). Selon le Tribunal fédéral, il n'appartient pas aux autorités de démentir une prétendue erreur de droit, mais bien au recourant d'exposer les motifs qui justifient l'application de l'art. 20 CP (ATF 75 IV 83, JT 1972 IV 54 consid. 5, confirmé dans ATF 104 IV 46). La doctrine a critiqué cette répartition du fardeau de la preuve (Haug, op. cit., p. 128 et les références citées sous note 10). Selon cet auteur, auquel le tribunal se rallie, le juge doit être convaincu que l'auteur avait conscience du caractère illicite de son acte sur la base de l'ensemble des circonstances du cas, à défaut de quoi l'erreur de droit doit être admise en vertu du principe *in dubio pro reo*. Dans le cas particulier, le recourant allègue qu'il était convaincu de rester dans les limites de la légalité tout en honorant les dernières volontés de la défunte et le mandat d'exécuteur testamentaire qu'elle lui avait confié. Il se fonde sur une jurisprudence topique - dont il semble n'avoir eu connaissance qu'après la clôture de l'inventaire (cf partie Fait, lit. H ci-dessus, lettre du 17 octobre 1984 adressée au Juge d'instruction) - qui a été modifiée sur ce point par un ATF du 7 octobre 1982, publié l'année suivante seulement (ATF 108 II 402), soit vraisemblablement après les faits. Certes, on pourrait se demander si le recourant n'aurait pas dû concevoir des doutes à la suite de l'entrevue qu'il a eue le 24 juin 1983 avec Jean-Pierre Defago et des avertissements que ce dernier, conseiller fiscal, lui a adressés sur le caractère peut-être dépassé de sa conception juridique de l'Anstalt Liechtensteinois et de sa reconnaissance en droit suisse en raison de plusieurs arrêts rendus dans l'intervalle en matière fiscale appliquant la théorie de la réalité économique (v. ci-dessus cons. 4.1 c). La portée respective de l'une et l'autre de ces jurisprudences qui ont coexisté (celle de la transparence, d'une part : v. RDAF 1948, 20 par exemple; la jurisprudence *Fides*, d'autre part : ATF 90 II 376) était délicate à cerner. La première paraît supposer un but exclusif d'évasion fiscale, alors que la seconde admettait que d'autres règles du droit suisse - en l'occurrence l'art. 335 CCS - soient contournées par la création de personnes morales au Liechtenstein. Compte tenu de ces circonstances particulières, le tribunal admet au bénéfice d'un léger doute que le recourant a agi sous l'empire d'une erreur de droit. L'intervention de

***** constitue néanmoins un élément qui exclut de retenir l'exemption de toute peine. La contravention commise par le recourant A. _____ nécessite le prononcé d'une amende, dont il reste à déterminer la quotité. 5. La soustraction à l'impôt sur les successions commise par le représentant contractuel du contribuable est réprimée par une amende pouvant atteindre cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci (art. 68 al. 2 par renvoi de l'art. 69 al. 2 LMSD). Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 CP; StE 1986 B 101.1 No 1; Tribunal administratif, arrêt FI 91/67, déjà cité). Selon l'art. 63 CP, la peine doit être fixée d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Berne 1989, § 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans sa détermination de la peine à infliger (ATF 116 IV 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43; ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). L'art. 48 al. 2 CP précise la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27). Dans le cas particulier, le montant des actifs successoraux dissimulés, qui s'élève à près de 2'500'000.--, est relativement important. A la décharge du recourant, on peut relever qu'en n'annonçant pas les actions de la K. _____ et de l'établissement M. _____ à l'inventaire fiscal, il n'a pas obéi à des mobiles pécuniaires. S'il n'enlève rien au caractère répréhensible de l'infraction, cet élément tend néanmoins à en atténuer la gravité objective. Il faut tenir compte également que la dissimulation a échoué, l'infraction étant ainsi restée au stade de la tentative. Les antécédents du recourant sont irréprochables; son casier judiciaire est blanc et les renseignements obtenus sur son compte dans le cadre de la procédure pénale sont bons. Dans les circonstances personnelles propres au recourant, il convient de prendre en compte le fait qu'il est célibataire, qu'il n'a personne à sa charge et que selon sa déclaration d'impôt 1991-1992, sujette il est vraie à une procédure d'enquête, il a réalisé un revenu imposable de Fr. 97'000.-- pour les périodes fiscales 1989 et 1990, alors que sa fortune imposable s'élève à un montant de Fr. 669'740.--. On peut préciser que son activité était réduite durant l'année 1987 en raison de problèmes de santé. L'amende devra donc prendre en compte la capacité contributive du contribuable telle qu'elle ressort de la déclaration et de sa situation personnelle. Dans l'appréciation du cas d'espèce, il convient enfin de tenir compte de la circonstance atténuante de l'erreur de droit et du fait que la preuve que le recourant a contribué de manière active à établir l'écran formé par l'établissement M. _____ n'a pas été rapportée à satisfaction de droit. L'autorité intimée a fixé l'amende à une fois le montant de l'impôt soustrait. Elle n'a toutefois pas tenu compte des circonstances atténuantes propres au recourant comme le requiert la jurisprudence, telle que l'erreur de droit (ATF 114 Ib 27 déjà cité). Compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas, le tribunal parvient à la conclusion qu'une amende de Fr. 30'000.-- est adéquate pour réprimer la contravention à l'art. 69 LMSD commise par A. _____. La décision prise par le Chef du département des finances sera réformée en ce sens. 6. Le recours est en conséquence partiellement admis. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument réduit que le tribunal arrête à Fr. 1'500.-- est mis à la charge du recourant. Cette somme sera imputée sur le

montant de l'avance de frais que le recourant a effectuée par Fr. 5'000.--, dont le solde lui sera restitué. Les conclusions en dépens présentées par le recourant doivent enfin être écartées. Sans doute, celui-ci obtient une baisse sensible de l'amende prononcée en première instance. Il reste que, sur le principe, le recourant succombe (art. 55 LJPA), puisque le tribunal retient à sa charge la commission de la contravention de l'art. 68 LMSD.

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