

VD_OMNI FI.1991.0067 vom 20. November 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-11-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0067

FR: VD_OMNI FI.1991.0067 du 20 novembre 1992

IT: VD_OMNI FI.1991.0067 del 20 novembre 1992

Regeste

c/ACI et DFin | Procédure d'amende fiscale (voir FI92-013). Soustraction fiscale. Tentative de soustraction.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 20.11.1992 FI.1991.0067

c/ACI et DFin | Procédure d'amende fiscale (voir FI92-013). Soustraction fiscale. Tentative de soustraction.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - _____ du 20 novembre 1992 sur le recours interjeté par les époux A. _____, à X. _____, dont le conseil est l'avocat-stagiaire Yves Nicole, Galeries St-François A, 1002 Lausanne, contre les prononcés d'amende rendus par le Chef du Département des finances en matière d'impôt cantonal et communal et par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct le 1er juillet 1991. ***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président J.-P. Kaeslin, assesseur J. Koelliker, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : _____ A. A. _____ et son épouse sont arrivés en Suisse au début des années 1980 au bénéfice d'une autorisation saisonnière, puis d'une autorisation de séjour et de travail annuelle, avant de bénéficier d'un permis d'établissement dès le 3 janvier 1985. A. _____ travaille actuellement au service de l'entreprise B. _____ SA, à _____, et accessoirement pour l'entreprise C. _____ SA, pour un salaire net mensuel total de Fr. 4'821.95.--. L'épouse du recourant a travaillé auprès de l'entreprise D. _____ SA comme contrôleuse jusqu'au mois de novembre 1984. Après une période de chômage de plus d'une année au cours de laquelle elle a touché des indemnités de chômage pour des montants respectifs de Fr. 1'257.30 pour 1984 et Fr. 17'340.75 pour 1985, Mme A. _____ a trouvé un emploi d'aide-fleuriste auprès de l'entreprise E. _____ SA, à _____, dirigée par F. _____. D'abord engagée à mi-temps, elle a passé à une activité à plein-temps, rémunérée à la pièce en fonction du travail accompli. Actuellement, elle travaille au service du Docteur G. _____ pour un salaire mensuel de Fr. 1'500.--. Les recourants ont deux enfants à charge, âgés de respectivement neuf et douze ans, et remboursent une dette hypothécaire de Fr. 1'671.-- par mois. B. _____ Agissant par l'intermédiaire d'un mandataire privé, M. H. _____, les époux Les époux A. _____ ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 1987-1988. Le certificat de salaire établi par l'entreprise E. _____ SA indiquait un montant de Fr. 7'200.-- versé à la recourante pour l'année 1986. Sur le plan de l'impôt fédéral direct, les époux A. _____ ont été taxés sur la base d'un revenu imposable de Fr. 37'100.--, correspondant au revenu déclaré, et les bordereaux de taxation définitive leur ont été notifiés le 19 février 1988. Le certificat de salaire joint à la déclaration d'impôt pour la période fiscale 1989-1990 indiquait pour sa part un salaire brut de l'épouse de Fr.

7'200.-- pour 1987 et de Fr. 12'000.-- pour 1988. C. Lors d'un contrôle effectué auprès de l'entreprise E. _____ SA, l'inspecteur fiscal a constaté qu'une somme d'environ Fr. 600'000.-- sous la forme de fausses factures d'achat de marchandises avait, pour chaque année de calcul, été affectée par la société au versement de salaires non déclarés. L'inspecteur chargé du dossier a reconstitué pour chaque employé les salaires versés de main à main en collaboration avec la secrétaire de l'entreprise et les contribuables concernés. Par prononcés de redressement du 28 novembre 1990, l'Administration cantonale des impôts a procédé aux rectifications des déclarations d'impôt pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 de l'entreprise E. _____ SA, de son directeur F. _____ et de ses employés. Les salaires non déclarés et versés de main à main à Mme A. _____ s'élèvent à Fr. 7'796.-- pour l'année 1985, à Fr. 22'451.-- pour 1986, à Fr. 24'526.-- pour 1987 et à Fr. 21'994.-- pour 1988; ces deux derniers montants ont fait l'objet de la majoration de 10 % prévue à l'art. 128 al. 2 lit. a de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI). Les prononcés de redressement, qui avertissaient leurs destinataires d'un prochain prononcé d'amende, n'ont fait l'objet d'aucune contestation de la part des employés de E. _____ SA et des époux A. _____ en particulier. Les rappels d'impôt ont été réclamés par bordereaux du 14 février 1991 et payés dans le délai imparti à cet effet. D. Par décision du 1er juillet 1991, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct a prononcé à l'encontre des époux A. _____ une amende pour soustraction fiscale correspondant à une fois le montant des impôts soustraits, soit Fr. 3'789.20 (périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990). Par pli recommandé du même jour, le Chef du Département des finances a prononcé une amende d'une fois le montant des impôts cantonaux et communaux soustraits, soit Fr. 5'898.60 (période fiscale 1987-1988). Cette dernière décision retient en particulier comme éléments d'appréciation " le dépôt de faux certificats de salaire, acte passible de sanctions pénales, et votre attitude positive en vue du redressement fiscal ". A titre indicatif, l'entreprise E. _____ SA s'est vu infliger des amendes pour les différentes périodes fiscales correspondant à trois fois le montant d'impôt soustrait. E. Agissant par l'intermédiaire de l'avocat-stagiaire Yves Nicole, les époux A. _____ ont recouru contre les prononcés d'amende en concluant, avec dépens, à leur réforme en ce sens que les amendes sont réduites au quart du montant de l'impôt soustrait. Dans le délai imparti à cet effet, ils ont versé l'avance de frais requise par Fr. 800.--. F. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 25 septembre 1991 en concluant au rejet du recours. Elle retient notamment une soustraction qualifiée par la production de faux certificats de salaire et la présence d'une attestation d'octobre 1988 signée par Mme A. _____ et précisant qu'une partie du salaire est donnée de main à main, retrouvée chez son employeur. Elle estime la quotité des amendes infligées conforme aux instructions en la matière sur le plan fédéral et aux directives internes pour la fixation des amendes en cas de soustraction fiscale sur le plan cantonal. G. Le Tribunal administratif a tenu audience le 10 mars 1992 en présence des époux A. _____ assistés de l'avocat-stagiaire Yves Nicole et du représentant de l'Administration cantonale des impôts. A cette occasion, les recourants ont précisé avoir cru de bonne foi ne pas avoir besoin de déclarer le salaire versé de main à main à Mme A. _____ s'agissant d'une rétribution pour des heures supplémentaires effectuées le dimanche, les jours fériés et en dehors des horaires contractuels. Suivant leurs allégations, ce n'est que lors de l'établissement de leur déclaration d'impôt 1989-1990 que leur mandataire leur a signalé l'obligation de déclarer ces salaires et qu'ils ont pris conscience de l'inexactitude des montants du salaire indiqués dans leur précédente déclaration. A. _____ s'est aussitôt

rendu auprès de l'employeur de son épouse pour éclaircir la situation et la secrétaire de l'entreprise lui a confirmé que le versement de salaires de main à main et non déclarés aux impôts était illicite. Si les époux A. _____ n'ont alors pas déclaré les salaires versés de cette manière, c'est en raison des menaces de licenciement proférées par l'administrateur de E. _____ SA à l'encontre de la recourante et de la perspective d'une nouvelle période de chômage. Considère en droit : _____ 1.

La doctrine, suivie en cela par le Tribunal fédéral, voit dans les amendes fiscales de véritables peines au sens que le droit pénal donne de ce terme (ATF 116 IV 262 et les références doctrinales citées). Cette position coïncide avec l'interprétation autonome de l'art. 6 par. 1 CEDH faite par la Cour européenne des droits de l'homme (arrêts Engel du 8 juin 1976, série A no 22, p. 34 et Öztürk du 21 février 1984, série A no 73, p. 18). Cette qualification juridique a des conséquences formelles et matérielles importantes pour les autorités administratives. Sur le plan formel, l'autorité de recours doit notamment s'assurer que le contribuable a bénéficié des garanties de procédure consacrées aux art. 6 par. 1 et 3 CEDH. a) L'art. 6 par. 1 CEDH dispose que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. La Cour européenne des droits de l'homme a reconnu le droit des Etats à confier le soin de poursuivre et de réprimer les infractions légères, en particulier dans le domaine de la circulation routière, à des autorités administratives pour autant que l'intéressé puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de l'art. 6 CEDH (arrêt Lutz du 25 août 1987, série A no 123, p. 24; arrêt Belilos du 29 avril 1988, série A no 132, p. 30; dans ce dernier arrêt, la Cour a déclaré non valide la déclaration interprétative de la Suisse concernant l'art. 6 par. 1; ATF 115 Ia 183, JT 1991 I 27). Ces considérations s'appliquent a fortiori aux infractions fiscales passibles d'une amende même si, il est vrai, la quotité de l'amende peut parfois être très importante. Il y a dès lors lieu de s'assurer en l'espèce que les recours disponibles permettaient aux contribuables de revoir la décision prise en première instance par l'Administration cantonale des impôts avec un plein pouvoir d'examen. En droit vaudois, les amendes infligées pour infraction à la loi d'impôt fédérale ou cantonale par l'Administration cantonale des impôts peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif, conformément aux art. 104 al. 1 LI, 132 al. 3 AIFD, 3 et 9 de l'arrêté du 21 juin 1991 modifiant celui du 2 juillet d'application dans le Canton de Vaud de l'AIFD. Le Tribunal administratif est une autorité juridictionnelle établie par la loi sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA), dont les membres sont nommés par le législatif cantonal. Il remplit dès lors les garanties d'indépendance et d'impartialité requises par l'art. 6 par. 1 CEDH. b) L'étendue des pouvoirs du Tribunal administratif est définie à l'art. 36 LJPA. Selon cette disposition, le recourant peut invoquer la violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (lit. a), la constatation inexacte ou incomplète de faits pertinents (lit. b), l'inopportunité, si la loi spéciale le prévoit, (lit. c) et le refus de statuer ou le retard important pris par une autorité (lit. d). Dans un arrêt récent (Tribunal administratif, arrêt FI 92/013, du 19 octobre 1992), le tribunal de céans a admis que l'art. 36 LJPA conférait au tribunal, en matière de droit pénal administratif, le rôle d'une juridiction d'appel et que dans ce cadre, sa tâche consistait à revoir librement (art. 53 al. 2 de la loi sur les sentences municipales, par analogie) la cause en fait et en droit, qu'il s'agisse du principe ou de la quotité de la peine. Une telle solution est seule compatible avec l'art. 6 CEDH (ATF 115 Ia 406), car si la décision contestée devant le tribunal ne devait être examinée que

sous l'angle de l'abus ou de l'excès du pouvoir d'appréciation, le principe de l'égalité des parties, garanti par l'art. 6 § 1 CEDH, ne serait plus respecté. A cela s'ajoutent d'autres considérations en matière d'impôt fédéral direct. L'art. 132 AIFD doit être interprété de manière conforme aux dispositions constitutionnelles et conventionnelles; dans ce cadre, le tribunal est donc tenu de réexaminer librement la cause et de fixer, le cas échéant, la peine sur la base sa propre appréciation. Et cette disposition, ainsi interprétée, prime les règles cantonales qui s'en écarteraient, en vertu du principe de la force dérogatoire du droit fédéral.

c) Le tribunal doit encore examiner si les garanties minima du droit d'être entendu découlant de l'art. 4 Cst féd. et 6 par. 3 lit. a CEDH, selon laquelle tout accusé a droit à être informé, dans un délai approprié, dans une langue qu'il comprend et d'une manière détaillée, de la nature et de la cause de l'accusation portée contre lui, ont été respectées. Le droit d'être entendu est déterminé en premier lieu par les normes cantonales sur la procédure et la compétence des tribunaux et des autorités administratives. Dans l'hypothèse où la protection des dispositions cantonales de procédure est insuffisante, le justiciable peut invoquer la protection découlant de l'art. 4 Cst féd. En l'espèce, l'art. 132 al. 2 de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) oblige l'autorité à donner au contribuable l'occasion de se faire entendre. La loi cantonale d'impôt ne renferme en revanche aucune disposition semblable, si bien que les règles déduites de l'art. 4 Cst féd. sont applicables à titre de standard minimum. La jurisprudence du Tribunal fédéral tire du droit d'être entendu plusieurs prétentions, dont en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de consulter le dossier, de faire administrer des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos, de se faire représenter ou assister et d'obtenir une décision motivée de la part de l'autorité compétente (Piquerez, op. cit., no 783 ss). Il ne s'étend en revanche pas au droit d'être entendu oralement. Cependant, une audience publique contradictoire est en tout cas nécessaire lorsque les points soulevés posent des questions sérieuses quant aux faits pertinents destinés à établir la culpabilité ou l'innocence du prévenu (arrêt Helmers, du 29 octobre 1991, Série A no 212, p. 17). Tel est notamment le cas dans les prononcés d'amende dans la mesure où la quotité de l'amende dépend de l'existence ou non d'une infraction qualifiée.

d) Pour que l'art. 6 par. 3 lit. a CEDH soit respecté, l'accusé doit avoir connaissance des charges retenues contre lui de manière à ce qu'il puisse préparer sa défense, soit des faits matériels qui lui sont reprochés et qui sont à l'origine de son inculpation ainsi que de la qualification juridique de ces faits (Miehsler/Vogler, no 472 ad art. 6 CEDH in Int. Kommentar zur EMRK; Poncet, La protection de l'accusé par la convention européenne des droits de l'homme, p. 134 et ss). En l'espèce, les recourants ont été entendus dans le cadre de la procédure de redressement. En revanche, ils n'ont pas eu l'occasion de s'exprimer, ni oralement ni par écrit, dans le cadre de la procédure d'amende proprement dite. Les prononcés de redressement avertissaient les contribuables de l'éventualité d'une amende ultérieure, ensuite de quoi les époux A. _____ n'ont plus jamais été contactés avant de recevoir notification des amendes litigieuses. Les décisions attaquées ont donc été prises au terme d'une procédure qui n'est pas conforme à l'art. 6 par. 1 CEDH et qui viole le droit d'être entendu garanti par les art. 132 al. 2 AIFD, 4 Cst féd. et 6 par. 3 CEDH. Reste à en examiner les conséquences.

e) La garantie du droit d'être entendu n'a qu'une portée relative. La jurisprudence du Tribunal fédéral fondée sur l'art. 4 Cst féd., notamment en matière pénale, admet en effet que la violation du droit d'être entendu puisse être réparée à la condition que, dans le cas concret, la procédure de recours lui donne

l'occasion de s'exprimer et que la cognition de l'autorité de recours ne soit pas moins étendue sur les points litigieux que celle de l'autorité de première instance (ATF 106 IV 330, JT 1982 I 100; voir également Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 1991, p. 190 et les références citées). De même, selon la Commission, l'informalité à l'art. 6 par. 3 CEDH pourrait être corrigée si l'information sur la nature et la cause de l'accusation est complétée au cours de la procédure de seconde instance (par exemple dans le mémoire de recours du Ministère public) et pour autant que l'accusé puisse faire valoir utilement ses moyens par la suite (Miehsler/Vogler, *op. cit.*, no 478 ad art. 6 CEDH). Les conditions pour admettre que les vices affectant la procédure de première instance peuvent être réparés dans le cadre de la procédure de recours sont réunies en l'espèce. Les époux A._____ ont recouru en temps utile contre les prononcés d'amende rendus à leur rencontre auprès du tribunal de céans qui, on l'a vu, jouit d'un libre pouvoir de cognition; à cette occasion, ils ont pu se déterminer une première fois sur l'accusation portée contre eux. L'Administration cantonale des impôts a ensuite développé les motifs qui l'ont amenée à rendre les décisions attaquées dans son mémoire du 25 septembre 1991, tant sur le plan de l'impôt cantonal et communal que sur le plan de l'impôt fédéral direct. La procédure de recours a donc permis aux époux A._____ de prendre connaissance des faits ayant amené l'autorité fiscale à prendre les décisions attaquées et de préparer utilement leur défense en conséquence. Ils ont pu enfin compléter leurs arguments à la faveur de l'audience de débat que le tribunal a tenue en date du 10 mars 1992. Les violations constatées du droit d'être entendu des contribuables ont donc été réparées en seconde instance et ne justifient pas l'annulation des décisions attaquées pour vice de forme. Il convient en conséquence d'entrer en matière sur le fond.

2. L'art. 128 LI, qui constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal, a la teneur suivante : "Le contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention. Cette contravention est réprimée: a) lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation, par une majoration de 10 % des éléments soustraits; b) en cas de soustraction commise dans les deux périodes précédentes, par une amende pouvant atteindre, pour chaque année en cause, cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci. Le montant de l'amende est fixé d'après le degré de la faute du contribuable. L'amende est réduite notamment en cas de déclaration du contribuable ou de ses héritiers avant que l'insuffisance du paiement de l'impôt ait été constatée par les autorités fiscales." A des conditions similaires, l'art. 129 al. 1 de l'arrêté du 9 octobre 1987 concernant l'impôt fédéral direct (AIFD) prévoit une amende allant jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. L'art. 130 bis AIFD prévoit une peine d'emprisonnement ou une amende pouvant aller jusqu'à 30'000 francs à l'égard de celui qui, lors d'une soustraction, aura fait usage de documents faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que certificats de salaire et autres attestations de tiers, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale. Enfin, selon l'art. 131 al. 2 AIFD, s'il apparaît, au cours de la procédure de taxation, que le contribuable, en vue d'obtenir une taxation moins élevée, a donné des indications inexacts ou incomplètes ou a tenté, en produisant des documents faux, falsifiés ou inexacts, d'induire en erreur, sur des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de son obligation fiscale, les autorités chargées de fixer le montant de l'impôt, l'amende sera de 20 à 20'000 francs. a) L'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé 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 sur tous les éléments nécessaires

à une taxation correcte (Archives 52, 454; 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions mais elle suppose que la taxation insuffisante n'est pas encore entrée en force; elle est réprimée en droit fédéral sur la base de l'art. 131 al. 2 AIFD, on l'a vu, alors qu'elle est sanctionnée en droit cantonal par l'art. 128 LI. En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale et de la tentative de soustraction sont réalisés; une partie des revenus de l'épouse a échappé (période fiscale 1987-1988) ou aurait pu échapper (période fiscale 1989-1990) à l'impôt suite à l'omission des époux A. _____ de déclarer comme revenu des recettes provenant de l'exercice de la profession de celle-ci. Les contribuables n'ont donc pas renseigné l'autorité fiscale de manière complète et exacte sur leurs revenus réels et sur leur fortune, contrairement aux obligations que leur impose la loi (art. 85 ss LI; art. 82 ss AIFD).

b) On doit encore examiner si les contribuables réalisent l'élément subjectif de l'infraction. N'est en effet punissable pour soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 129 al. 2 AIFD que celui qui obtient une taxation insuffisante en violant ses obligations de manière coupable, soit intentionnellement, soit par négligence. En revanche, pour retenir la tentative de soustraction d'impôt au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD, le contribuable doit avoir agi intentionnellement ou, à tout le moins, par dol éventuel (RDAF 1991, p. 131). Selon la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral, la culpabilité (faute), ainsi que la mesure de la peine (amende), doivent, en l'absence de dispositions spéciales contraires (art. 133 bis al. 3 AIFD, par exemple), être analysées selon les principes généraux du droit pénal, les amendes fiscales étant, on l'a vu, de véritables sanctions de nature pénale (StE 1985 B 101.21 no 2; 1986 B 101.1 no 1; RDAF 1991, p. 288). L'art. 333 du code pénal suisse (CP) le précise d'ailleurs expressément s'agissant de l'impôt fédéral direct. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, cette solution découle, en l'absence d'une disposition spécifique, directement de la nature pénale des amendes fiscales. La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Cette preuve est toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21, no 7). Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est censée 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 qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel) (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6). Dans un arrêt récent, il a même admis qu'en présence d'indices précis rendant très vraisemblable l'état de fait d'une soustraction, il se justifiait de laisser au contribuable le soin de prouver le contraire (Archives 60, p. 404). Comme l'intention, la négligence s'apprécie selon les principes du droit pénal, en particulier selon la définition de la négligence contenue à l'art. 18 du Code pénal suisse (StE 1989 B 101.9 no 6). Dès lors, un contribuable agit avec 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 (art. 18 CP; Archives 56, p. 346). Selon la doctrine et la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise : si un contribuable a des doutes sur ses droits ou ses obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 no 6; Höhn, Steuerrecht, 5è éd., Berne 1986, p. 605). Les époux A. _____ ont expliqué avoir cru, dans un premier temps, que le salaire versé de main à main correspondait à la rémunération des heures supplémentaires effectuées par la recourante et

qu'ils n'avaient dès lors pas à le déclarer selon une pratique d'ailleurs fréquente dans leur pays d'origine. Selon eux, ils n'ont eu conscience d'enfreindre leur obligation légale de déclarer l'entier du salaire que lors de l'établissement de leur déclaration d'impôt 1989-1990, puis à la suite d'une entrevue que le recourant a eue avec la secrétaire de E. _____ SA. Ils n'ont toutefois pas déclaré les salaires versés de main à main pour les années de calcul correspondantes de peur que la recourante ne soit licenciée et rencontre une nouvelle période de chômage. Les recourants admettent avoir touché des salaires qui ne figurent pas dans les certificats de salaire délivrés à l'épouse et qui n'ont pas été pris en compte dans leur déclaration d'impôt. Les époux A. _____ étaient donc conscients que leurs déclarations d'impôt pour les deux périodes fiscales concernées étaient incomplètes et inexactes. Conformément à la jurisprudence précitée, l'autorité peut, en pareille hypothèse, admettre que le contribuable a également voulu cacher ces revenus à l'autorité fiscale et qu'il a ainsi cherché à obtenir une taxation trop basse ou s'en est pour le moins accomodé (Revue fiscale 1986, p. 309). Les recourants n'ont apporté aucun indice qui permettrait d'infirmar cette présomption; ils n'ont pas démontré en particulier que la remise d'un paiement de la main à la main, en Italie, ne constitue pas un procédé qui a fréquemment pour but d'échapper à l'attention du fisc. Ainsi, on doit à tout le moins reprocher aux recourants d'avoir agi par dol éventuel en ne déclarant pas les salaires touchés de cette manière par Mme A. _____.

L'élément subjectif de la soustraction fiscale est donc également réalisé par chacun des époux pour les deux périodes fiscales étant précisé que seule une tentative de soustraction peut leur être reprochée pour la seconde période, l'infraction ayant été découverte avant la fin de cette dernière. Les infractions ainsi retenues nécessitent le prononcé d'une amende, dont il reste à examiner la quotité. 3. a) En cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral direct soustrait (art. 129 AIFD). S'agissant de la seconde période fiscale, l'autorité fiscale s'est contentée, sur le plan cantonal, de majorer les éléments soustraits de 10 % conformément à l'art. 128 al. 1 lit. a LI. L'AIFD, en revanche, ne connaît pas une telle majoration, mais réprime l'infraction constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive par une amende pour tentative de soustraction fiscale de Fr. 20 à 20'000.--, au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD. 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). 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. Il faut également prendre en compte les circonstances atténuantes et aggravantes (ATF 114 Ib 27 ss). 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 d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27 déjà cité). L'art. 128 al. 3 LI reprend ces principes lorsqu'il prescrit que le montant de l'amende est fixé d'après le degré de la faute du contribuable. b) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en 1987 des "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" destinées à faciliter la fixation du montant de l'amende et à unifier les pratiques cantonales; ces instructions contiennent un barème qui prévoit pour

les cas ordinaires, c'est-à-dire en l'absence de circonstances justifiant une amende plus forte ou plus faible, une amende fixée en pour-cent du montant de l'impôt soustrait. Ce pour-cent est fonction du rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt dû sur la base d'une taxation correcte (circulaire du 9 décembre 1987, Archives 56, 344). Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a jugé que ce barème constituait une référence appropriée pour la fixation des amendes, tout en insistant sur le fait qu'il ne devait pas être appliqué de manière rigide; conformément aux principes généraux du droit pénal, ce sont avant tout les autres facteurs influençant la fixation de la peine et en particulier les circonstances permettant de déterminer la gravité de la faute qui doivent être pris en considération tout comme les circonstances atténuantes ou aggravantes (ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par Zweifel, in *Mélanges Zuppinger*, p. 543 ss, Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, thèse Berne 1991, p. 149 ss).

L'amende doit être fixée de façon appropriée dans le cadre du minimum et du maximum prévu par l'AIFD. L'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995 (LIFD) prévoit qu'en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant de l'impôt; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives, modifiées le 8 mai 1991 sur un point qui n'est pas déterminant en l'espèce, distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée. La quotité dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. Un tableau récapitulatif a été établi à l'intention des taxateurs. Enfin, la LHID prévoit que l'amende est proportionnée à la faute du contribuable, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait; en cas de dénonciation spontanée de la soustraction, l'amende pourra être réduite jusqu'au cinquième de l'impôt soustrait. Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais elles constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Il reste que l'autorité fiscale ne peut se réfugier derrière ce document, en faisant abstraction des circonstances du cas d'espèce et des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrites ci-dessus (art. 63 à 67 CP). Au demeurant, l'autorité intimée fait valoir que l'application de ces directives aux recourants tenait dûment compte des circonstances du cas d'espèce. c) Selon l'art. 63 CP, la peine doit être proportionnée à la culpabilité de l'accusé. Comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans un arrêt récent en s'appuyant sur Stratenwerth (*Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil*, Berne 1989, par. 7, no 7 ss; JT 1992 IV 42), " on ne peut définir de manière générale ce qui est déterminant pour mesurer la faute, quels éléments doivent être pris en considération et de quelle manière ils doivent être pondérés. De l'examen critique de la doctrine et de la jurisprudence effectué par cet auteur, il ressort que la notion de faute dépend des circonstances concrètes de l'infraction et de son degré d'illicéité (op. cit. no 14). Il importe donc de tenir compte de ses conséquences (no 18 ss), de la manière dont le résultat a été provoqué (no 20 ss), de l'orientation de la volonté ayant guidé l'action de l'accusé (no 24 ss) et des motifs l'ayant poussé à la délinquance, expressément mentionnés par l'art. 63 CP (no 27 ss). Le degré de la faute varie, notamment, selon la gravité du résultat du délit, la manière plus ou moins révélatrice dont il a été commis et la liberté de

détermination de l'auteur. Plus il est aisé de respecter une disposition pénale, plus grave apparaît l'infraction qu'il a intentionnellement commise (op. cit., no 57) ". En l'espèce, l'Administration cantonale des impôts a retenu à l'encontre des recourants une soustraction qualifiée en raison de l'usage de faux certificats de salaire et d'une attestation signée de la recourante précisant les conditions d'engagement et de rémunération pour la période du 1er octobre 1988 au 30 septembre 1989, et en particulier le versement mensuel d'un salaire de main à main de Fr. 700.--. Elle a également tenu compte de la collaboration des intéressés au rétablissement des taxations correctes et de leur situation personnelle. Les époux A. _____ déclarent avoir cru de bonne foi que les salaires versés de main à main n'avaient pas à être déclarés au fisc comme cela se pratique, selon eux, fréquemment dans leur pays d'origine. Le milieu culturel du recourant peut jouer un rôle propre à réduire la gravité de la faute. Lorsque l'intégration sociale de l'auteur étranger n'est pas acquise au même degré que chez les ressortissants du pays d'accueil, il faut en tenir compte. On attachera cependant d'autant moins d'importance aux moeurs et aux usages du pays d'origine de l'auteur qu'il est depuis longtemps dans son pays d'accueil (ATF 117 IV 7, JT 1992 IV 167 et les références doctrinales). Toutefois, lorsque l'auteur de l'infraction sait que celle-ci est en principe aussi punissable dans son pays d'origine, il faut écarter d'emblée toute possibilité de réduire la peine en raison d'une différence de moeurs (ATF précité). On peut sans autre admettre que tel est le cas en l'espèce de la soustraction fiscale en Italie. Les recourants tentent d'atténuer la portée de la production de faux certificats de salaire et de l'attestation signée en octobre 1988 par la recourante en invoquant l'état de dépendance vis-à-vis de E. _____ SA dans lequel ils se trouvaient. Selon eux, les menaces de licenciement proférées par l'employeur et la perspective d'une nouvelle période de chômage de Mme A. _____ les ont contraints au silence. L'art. 64 CP autorise en effet le juge à atténuer la peine notamment lorsque le coupable aura agi en cédant à un mobile honorable, dans une détresse profonde, sous l'impression d'une menace grave ou sous l'ascendant d'une personne à laquelle il doit obéissance ou de laquelle il dépend. En dehors du cas d'obéissance, la dépendance peut résulter également de relations de fait. Pour admettre une telle dépendance, il faut prendre en considération les circonstances concrètes, telles par exemple la situation financière, la personnalité plus ou moins forte des intéressés, l'intensité et les caractéristiques de leurs relations réciproques. L'état de dépendance ne suffit pas en soi. Il faut que le délit ait été commis à l'instigation de la personne dont l'auteur dépend. Ce qui implique donc une pression ou une influence d'une certaine intensité, de nature à dépasser ce qui arrive normalement dans la vie de tous les jours, sans toutefois devoir constituer un ordre (ATF 102 IV 237, JT 1978 IV 36). D'une manière générale, plus que la forme extérieure revêtue par l'instigation, c'est l'influence que la manifestation de volonté du tiers exerce concrètement sur la personne en état de dépendance qui compte. Lorsque plusieurs facteurs ont exercé une influence sur l'auteur, la circonstance atténuante n'est réalisée que dans la mesure où l'influence de la personne dont il dépend a été déterminante (ATF précité). Au moment de la soustraction, la recourante était dans une situation délicate. Ayant retrouvé une place après une période de chômage d'une année environ, elle risquait à nouveau de se retrouver au chômage si elle n'acceptait pas le mode de rétribution imposé par E. _____ SA et déclarait au fisc les salaires versés de main à main. Les époux A. _____ comptaient sur le salaire de l'épouse pour rembourser une dette hypothécaire mensuelle de l'670.-- et assurer l'éducation de leurs deux enfants en âge de scolarité. Face aux menaces de licenciement proférées par l'employeur de la recourante, on peut admettre qu'ils étaient sous la dépendance économique et morale de celui-ci au sens de la

jurisprudence dégagée ci-dessus. Il convient également de tenir compte, en regard de l'art. 64 CP, de la collaboration apportée par les recourants au rétablissement des taxations correctes, de leur situation financière et de la présence de deux enfants à charge. Reste à examiner si, compte tenu de ces divers éléments, les autorités intimées ont correctement usé du pouvoir d'appréciation dont elles disposent pour la fixation des amendes fiscales. d) L'Administration cantonale des impôts a précisé avoir prononcé une amende d'une fois le montant de l'impôt soustrait pour l'ensemble des employés de E. _____ SA afin d'assurer une certaine égalité de traitement entre eux. Cette façon de procéder peut aller à l'encontre des principes posés à l'art. 64 CP si elle empêche l'autorité de prendre en compte la situation personnelle de chacun des contribuables et de personnaliser la sanction. Sur le plan fédéral, l'amende a été fixée à une fois le montant d'impôt soustrait pour la période fiscale 1987-1988 conformément au barème prévu par les instructions, dont on a vu qu'elles constituaient une base d'appréciation adéquate. Elle est également censée réprimer la tentative de soustraction pour la seconde période considérée, infraction qui, aux termes de l'art. 131 al. 2 AIFD, est passible d'une amende de 20 à 20'000 francs. Comparée au montant maximum de l'amende qui peut aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait et jusqu'à 20'000 francs pour la tentative de soustraction, l'amende de Fr. 3'789,20 infligée en l'occurrence apparaît modérée et doit être confirmée. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, l'amende a également été fixée à une fois le montant soustrait. Elle ne vise à réprimer que la soustraction opérée sur la période 1987-1988, la tentative de soustraction ayant déjà été prise en compte par la majoration de 10 % des éléments déclarés; malgré cela, elle est nettement plus élevée que l'amende prononcée dans le cadre de l'AIFD, puisqu'elle se monte à Fr. 5'898,60. Dans le cas particulier, l'état de dépendance dans lequel se trouvaient les époux A. _____ ajouté à la situation personnelle et familiale pénible des recourants, atténue de façon sensible la gravité objective que l'usage de faux certificats de salaire pouvait raisonnablement donner à l'infraction. Au regard de l'ensemble des circonstances du cas, en particulier de l'amende prononcée sur le plan de l'AIFD, il convient de réduire quelque peu la quotité de l'amende cantonale prononcée à l'égard des époux A. _____, pour la fixer à Fr. 4'500.--. La décision prise par le Chef du département des finances sera réformée dans ce sens. 4. Le recours doit en conséquence être partiellement admis. Vu l'issue du pourvoi, l'arrêt sera rendu sans frais ni dépens. L'avance de frais que les recourants ont effectuée par Fr. 800.-- leur sera restituée. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours interjeté en matière d'impôt fédéral direct contre la décision rendue le 1er juillet 1991 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct est rejeté. II. a) Le recours interjeté en matière d'impôt cantonal et communal contre la décision rendue le 1er juillet 1991 par le Département des finances est admis partiellement. b) La décision précitée est réformée en ce sens que le montant de l'amende est réduit à Fr. 4'500.--. III. Il n'est pas perçu d'émolument. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 20 novembre 1992 Au nom du Tribunal administratif : Le président :

Le greffier : Le présent arrêt est notifié : - aux recourants, par l'intermédiaire de leur conseil l'avocat-stagiaire Yves Nicole, Galeries St-François A, 1002 Lausanne, sous pli recommandé; - à l'ACI, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne, en 3 exemplaires dont un à l'intention de la Commission d'impôt de district à Morges; - au Département des finances; - à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, 3003 Berne. Le chiffre I du dispositif peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral, dans les 30 jours dès la notification du présent arrêt (art. 97 ss OJ).

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