

## **VD\_OMNI FI.1991.0069 vom 19. April 1994**

VD Tribunal cantonal, 1994-04-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1991.0069](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0069)

FR: VD\_OMNI FI.1991.0069 du 19 avril 1994

IT: VD\_OMNI FI.1991.0069 del 19 aprile 1994

### **Regeste**

c/ACI | Instigation à soustraction fiscale amendes de Fr.105'000 et Fr.130'000 confirmée absence de circonstances atténuantes rejet.

### **Erwägungen**

#### **E. 3**

LI, "celui qui, sciemment, incite à une soustraction d'impôt, la facilite ou la favorise par ses conseils ou ses actes, est passible d'une amende de Fr. 500.- à Fr. 50'000.- prononcée par le Département des finances" . En droit fédéral, les actes de participation à une soustraction fiscale sont réprimés par l'art. 129 al. 3 AIFD dont la teneur est la suivante : "Celui qui, intentionnellement, décide le contrevenant à commettre les actes et omissions mentionnées aux alinéas 1 et 2, qui lui prête assistance à cet effet ou qui l'aide ou cherche à l'aider à échapper à la poursuite pénale ou à l'application des sanctions est également passible des peines prévues par les alinéas 1 et 2. Les complices et les auteurs de ces infractions peuvent être frappés de peines plus légères que leurs auteurs ou leurs instigateurs." a) La première condition nécessaire à la punissabilité de l'instigateur est l'existence d'une soustraction d'impôt commise par le contribuable. 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). Dans le cas particulier, le contrôle opéré au siège de l'entreprise B.\_\_\_\_\_ SA a permis de constater que 24 contribuables normalement soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu ont échappé ou auraient pu échapper à l'impôt en ne déclarant qu'une partie des salaires versés par la société. Les contribuables étaient conscients de l'inexactitude des certificats de salaire joints à leur déclaration d'impôt et du fait qu'une partie de leur revenu pouvait de ce fait échapper à l'impôt (cf arrêt FI 91/67, du 20 novembre 1992). Les éléments objectifs et subjectif de la soustraction fiscale, respectivement de la tentative de soustraction pour la dernière période fiscale considérée, sont ainsi réalisés. b) Reste à examiner si le recourant a "sciemment" décidé les employés de B.\_\_\_\_\_ SA à commettre une soustraction ou leur a "prêté assistance à cet effet" au sens des art. 130 al. 3 LI et 129 al. 3 AIFD. L'élément fondamental de l'instigation est l'influence décisive que l'instigateur exerce sur la volonté de l'instigué de commettre une infraction (ATF 69 IV 205 = JT 1944 IV 44; Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, p. 338 ss, no 93). Entre la décision de mal agir et le comportement de l'instigateur doit exister un rapport de causalité (ATF 74 IV 49 = JT 1948 IV 151). En revanche, la manière dont l'invitation à commettre l'infraction est opérée importe peu (oralement, par écrit, par une promesse ou une offre d'avantage, par une menace ou un abus d'autorité, par une tromperie sur les motifs, par exemple; en ce sens, Jacques Michel, Les

infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et la législation suisses, thèse Lausanne 1953, p. 83). Le recourant conteste toute participation active à la soustraction commise par les employés de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA et prétend que c'est sur la demande expresse de ces derniers qu'il a mis sur pied de toutes pièces le système de rémunération du personnel de la main à la main pour une partie du salaire. La thèse développée par le recourant ne résiste cependant pas à l'examen. Le tableau des salaires tenu par la secrétaire de l'entreprise dès le mois d'octobre 1985 démontre que A. \_\_\_\_\_ et son ancien associé C. \_\_\_\_\_ prélevaient chaque mois pour leur usage personnel des sommes respectives de Fr. 5'000.-- et Fr. 3'500.-- qui n'étaient pas déclarées au fisc. Ce même tableau permet de constater que la majorité des employés soumis au rôle ordinaire des contribuables qui se sont rendus coupables de soustraction ont été engagés ultérieurement alors que le système de rémunération était déjà en place; ces éléments réduisent à néant la thèse du recourant selon laquelle une certaine anarchie aurait régné dans l'entreprise dès l'ouverture du département "bouquetterie" et que les employés de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA l'auraient contraint à mettre en place un tel régime. Enfin, H. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ ont expliqué que A. \_\_\_\_\_ leur avait proposé de recevoir une partie de leur salaire sous cette forme, mais qu'elles l'avaient refusé malgré son insistance, suscitant des remarques désobligeantes de sa part. L'ensemble de ces éléments démontre de manière claire que s'il n'était peut-être pas l'initiateur du système, A. \_\_\_\_\_ l'avait pris à son compte et le proposait de manière systématique aux employés qui étaient engagés dans l'entreprise. Le fait que l'organe de contrôle était au courant de cette pratique confirme cette constatation. On doit ainsi admettre que A. \_\_\_\_\_ a joué un rôle incitatif prépondérant dans le processus décisionnel qui a conduit les employés de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA soumis au rôle ordinaire des contribuables à soustraire une partie de leur salaire à l'impôt. Au demeurant, pour que l'instigation puisse être retenue, la résistance de l'instigué ne doit pas forcément être vaincue. Selon la jurisprudence, même celui qui est d'emblée d'accord de commettre une infraction, voire même s'offre à la commettre, peut être l'objet d'une instigation, du moins aussi longtemps que sa décision de commettre un acte déterminé n'est pas prise (ATF 116 IV 2, JT 1991 IV 162 et les références citées; Philippe Graven, L'infraction pénale punissable, Berne 1993, p. 288 ss). Or, si l'on ne peut exclure des pressions de la part de certains employés pour qu'une partie du salaire touché ne soit pas déclaré, il est constant que, en l'absence du système très particulier de rémunération des employés de B. \_\_\_\_\_ SA mis à profit par A. \_\_\_\_\_, dont la remise de faux certificats de salaire n'était qu'un élément, les employés de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA n'auraient pas commis la soustraction fiscale pour laquelle ils ont été sanctionnés; cela suffit pour retenir à sa charge l'instigation à cette infraction. Cela étant, il est incontestable que A. \_\_\_\_\_ a commis l'infraction décrite aux art. 130 al. 3 LI et 129 al. 3 AIFD. La contravention commise par le recourant A. \_\_\_\_\_ nécessite le prononcé d'une amende, dont il reste à déterminer la quotité. 4. L'instigation à soustraction d'impôt est réprimée par une amende pouvant atteindre quatre fois le montant de l'impôt soustrait en matière d'impôt fédéral direct (art. 129 al. 1 AIFD par renvoi de l'al. 2) et de Fr. 500.- à Fr. 50'000.- en matière d'impôt cantonal et communal (art. 130 al. 3 LI). a) Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent, en l'absence de dispositions spéciales contraires (art. 133 bis al. 3 AIFD, par exemple), 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

## **E. 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). Le recourant a aussi soutenu que le prononcé de deux amendes distinctes réprimant son comportement en droit fédéral et cantonal violait le principe d'une peine d'ensemble consacré à l'art. 68 CP. En tant que le recourant entend déduire que l'instigation à soustraction fiscale réprimée aux art. 129 al. 3 AIFD et 130 al. 3 LI et l'usage de faux sanctionné aux art. 130 bis AIFD et 129 bis LI devraient faire l'objet d'une peine d'ensemble, l'argument ne peut qu'être écarté, puisque les autorités compétentes, les sanctions prévues par la loi et les procédures à suivre pour trancher ces infractions ne sont pas les mêmes; au demeurant, le contribuable ne peut prétendre aucun droit à ce qu'une seule autorité se prononce sur ces deux groupes d'infractions. En pareil cas, le prononcé d'une peine d'ensemble est exclue, la jurisprudence admettant au contraire que des amendes distinctes puissent être arrêtées (en ce sens, StE 1994 B 101.8 no 11). On notera cependant que le juge pénal, qui est saisi à la fois de l'infraction de droit fédéral (art. 130 bis AIFD) et de celle réprimée par le droit cantonal (art. 129 bis LI), n'est pas tenu par l'art. 68 CP s'agissant des amendes (art. 133 bis al. 3 AIFD; s'agissant des peines privatives de liberté, il n'appliquera d'ailleurs pas non plus pleinement l'art. 68 CP, comme l'indique l'al. 1 de cette même disposition). Il serait ainsi extrêmement curieux que le Tribunal administratif soit tenu de prononcer une amende d'ensemble, alors même que les contraventions dont il est saisi ne constituent qu'une part (réduite) des infractions reprochées à l'intéressé, ce quand bien même le juge pénal compétent à son tour ne sera lui-même pas lié, s'agissant du volet fiscal, par l'art. 68 CP. Cette solution résulterait d'ailleurs du régime d'attribution de compétences choisi par le canton de Vaud, voire du cours des procédures - parallèle ou non - relatives à la soustraction de l'impôt cantonal et communal, d'une part, et de l'impôt fédéral direct, d'autre part. En effet, s'agissant des amendes relevant des autorités fiscales, ce sont fréquemment des autorités distinctes qui prononcent les sanctions fondées sur le droit fédéral, respectivement sur le droit cantonal, ou qui en connaissent sur recours; les mêmes raisons que celles qui viennent d'être exposées excluent alors des amendes d'ensemble. Et l'on peut en dire autant lorsque le Tribunal administratif n'est saisi, sur recours, que de l'un de ces volets, voire s'il doit les examiner successivement. On ajoutera que la solution consistant à prononcer des amendes distinctes répond à des préoccupations pratiques de perception, le produit des amendes fédérales, respectivement cantonales et communales étant réparti bien entendu de manière différente (Mossu, Archives 48, p. 600). Cela étant, le prononcé d'amendes (voire d'autres peines) distinctes n'apparaît nullement critiquable pour autant que celles-ci, dans leur ensemble, apparaissent comme proportionnées aux fautes commises (dans ce sens, Känzig/Behnisch no 31 ad art. 131 AIFD, no 70 in fine ad art. 130 bis AIFD; voir dans le même sens, Tribunal administratif zurichois, StE 1993 déjà cité, qui met l'accent, dans ce domaine, sur l'art. 63 CP, plutôt que sur l'art. 68 CP). b) Dans le cas particulier, le montant des impôts

soustraits par les employés de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA inscrits au rôle ordinaire des contribuables est important. L'ampleur objective de l'infraction correspond d'ailleurs à l'aspect subjectif de la faute. En effet, en tant qu'organe de l'employeur, A. \_\_\_\_\_ a perpétué un système de rémunération qui avait pour objectif de permettre aux intéressés d'échapper à leurs obligations à l'égard du fisc et accessoirement à l'égard des assurances sociales. Il s'agit là assurément d'une infraction caractérisée qui appelle une sanction exemplaire. Le recourant tente de minimiser sa faute en relevant que la fraude fiscale est un "sport national" en Italie, ce qui implique au demeurant qu'un tel comportement y est également punissable. Le recourant ne peut toutefois pas prétendre obtenir la clémence du tribunal du seul fait que les autorités italiennes feraient montre - ou l'auraient fait jusqu'ici - d'une certaine indolence dans la poursuite de ces infractions. Il s'agit là plutôt d'une circonstance de nature à montrer que A. \_\_\_\_\_ croyait pouvoir profiter, en Suisse également, des lacunes dans les contrôles opérés par les autorités fiscales. A sa décharge, A. \_\_\_\_\_ prétend n'avoir tiré aucun profit des soustractions fiscales commises par les employés de B. \_\_\_\_\_ SA. Cette affirmation doit cependant être nuancée. Comme le relève de manière pertinente la fiduciaire de la société, le versement de salaires non déclarés a en effet permis à l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA d'économiser les charges sociales et fiscales qui grèvent les salaires (cotisations sociales, assurance-maladie, prélèvement de l'impôt à la source) et d'échapper aux prescriptions strictes relatives à la durée de travail et de repos des femmes (art. 34 de la loi sur le travail). Cette pratique a également contribué à faciliter l'engagement du personnel et lui faire admettre des horaires de travail irréguliers et astreignants. Dans ces conditions, on ne saurait soutenir que A. \_\_\_\_\_, en sa qualité de président et d'actionnaire principal de la société B. \_\_\_\_\_ SA, n'a pas bénéficié - tout au moins de manière indirecte - des infractions commises par les employés. La décision rendue le 26 juin 1991 à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ SA a d'ailleurs mis en évidence diverses prestations appréciables en argent versées au recourant, correspondant à une distribution dissimulée de bénéfice. Le recourant tente également d'atténuer la gravité objective de l'infraction en invoquant le fait qu'il a cherché à régulariser la situation en déclarant l'entier de son personnel à l'AVS dès le mois d'octobre 1988. Il se prévaut implicitement de la disposition de l'art. 22 al. 2 CP qui permet au juge d'atténuer librement la peine à l'égard de celui qui, de son propre mouvement, aura empêché ou contribué à empêcher que le résultat ne se produise. Il est douteux que l'on puisse retenir ici la circonstance atténuante du repentir actif au sens de l'art. 22 al. 2 CP puisque ce n'est pas de son propre mouvement, mais sur l'insistance expresse et réitérée de E. \_\_\_\_\_ que le recourant a finalement admis qu'une partie des salaires soit déclarée pour l'ensemble du personnel de l'entreprise. L'élément de spontanéité ne peut dès lors être retenu, ce qui exclut une atténuation de la peine (pour un cas, voir RVJ 1991, 455 consid. 10d; voir également Philippe Graven, L'infraction pénale punissable, Berne 1993, p. 263). Enfin, si, à partir du mois d'octobre 1988, l'ensemble du personnel de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA était annoncé à l'AVS, on peut relever que la majorité de celui-ci recevait encore une partie parfois importante de son salaire de la main à la main. Il ne s'agit donc que d'une régularisation très partielle de la situation illicite qui exclut également une atténuation de la peine pour ce motif. Le recourant ne peut donc se prévaloir d'aucune circonstance atténuante plaidant en faveur d'une modération des amendes. Dans les circonstances personnelles propres au recourant, le tribunal retiendra le fait qu'il est marié et père de deux enfants en âge de scolarité. Les antécédents de A. \_\_\_\_\_ ne sont pas connus et n'entrent dès lors pas en ligne de compte dans la fixation des amendes. Il faut en principe également prendre en considération la

mesure dans laquelle la peine se répercutera sur la capacité économique du couple.

A. \_\_\_\_\_, qui se déclare ruiné et sans fortune, n'a toutefois apporté aucun élément sur l'état de sa fortune en Italie. Les indications fournies à ce sujet dans la demande d'assistance judiciaire ne sont pas déterminantes, aucune pièce de nature à les étayer n'ayant été produite. En revanche, plusieurs éléments du dossier tendent à établir l'existence de ressources financières à l'étranger. Dans le cadre de la procédure pénale, le recourant a précisé qu'il était propriétaire de biens immobiliers en Italie et que sa situation financière était saine (procès-verbal de l'audition du 24 août 1989). Il résulte également du contrôle fiscal effectué au siège de la société que A. \_\_\_\_\_ a reçu de la société, pour certaines des périodes fiscales sujettes à reprises, des prestations appréciables en argent pour un montant annuel de Fr. 60'000.--, dont seuls Fr. 5'000.-- étaient déclarés. Selon la lettre du 2 août 1989 accompagnant une demande d'autorisation de séjour et de travail annuelle, A. \_\_\_\_\_ s'occuperait également de la gestion de plusieurs sociétés en Italie, en Espagne, au Portugal et au Maroc. Dans ces conditions, on ne saurait suivre le recourant lorsqu'il affirme être totalement démuné de moyens financiers (voir également ATF non publié du 29 septembre 1982 en la cause Rubin dans lequel le Tribunal fédéral admet que l'autorité devant décider l'octroi de l'assistance judiciaire gratuite tienne compte des divers éléments figurant au dossier pour évaluer la situation financière du requérant). Pour le surplus, la jurisprudence admet, lorsque, comme en l'espèce, les éléments nécessaires à apprécier la situation de fortune du recourant sont incomplets, que l'autorité fasse abstraction de cet élément dans la fixation de la peine et qu'elle le prenne en considération dans le cadre d'une procédure ultérieure de remise d'impôt (Archives 38, 433 consid. 5 = RDAF 1971, 225). Dans ces conditions, le tribunal n'attachera qu'un poids modéré à la situation financière du recourant dans la fixation de la quotité de l'amende. c) Il reste ainsi à examiner si, compte tenu de l'ensemble des éléments qui précèdent, l'autorité s'est montrée trop sévère en prononçant des amendes de Fr. 130'000.- et Fr. 105'000.- pour l'impôt cantonal et communal, respectivement pour l'impôt fédéral direct. Le recourant fait valoir que la quotité de l'amende cantonale ne saurait excéder le maximum de Fr. 50'000.-- fixé à l'art. 130 al. 3 LI. C'est toutefois méconnaître le principe de la périodicité de l'impôt propre au droit fiscal qui veut que la taxation soit fixée pour deux ans d'après les recettes réalisées au cours des deux années précédentes (art. 69 LI). Dans une telle procédure, le contribuable doit déposer une nouvelle déclaration d'impôt et y joindre de nouvelles pièces justificatives lors de chaque période fiscale. L'intention de soustraire procède d'une nouvelle décision du contribuable à chaque nouvelle période fiscale, de sorte que ce dernier ne se rend pas coupable d'un délit continué, mais d'une nouvelle infraction. Ainsi, en signant des certificats de salaire inexacts pour chaque nouvelle période fiscale, le recourant s'est rendu coupable d'infractions répétées, mais distinctes à la loi fiscale, qui doivent être sanctionnées de manière indépendante (voir également JAAC 57.72). L'autorité intimée s'est montrée particulièrement sévère dans la fixation de l'amende cantonale et communale en arrêtant sa quotité au maximum prévu par la loi pour les deux dernières périodes considérées. Plusieurs éléments plaident néanmoins en faveur d'une telle sévérité. La soustraction fiscale commise par les employés de B. \_\_\_\_\_ SA s'étend sur plusieurs périodes fiscales et porte sur des montants importants. A. \_\_\_\_\_, qui était le principal organe de B. \_\_\_\_\_ SA à même d'intervenir pour régulariser la situation, ne l'a fait que partiellement et tardivement, sur l'insistance réitérée de sa secrétaire. Le comportement du recourant, qui n'a cessé de nier la part prépondérante qu'il a prise dans le maintien du système, et les salaires qu'il a touchés de cette manière dénotent une volonté claire et systématique de tromper le fisc et une absence

de scrupules qui justifie également une sanction rigoureuse. Si l'on tient compte du fait qu'aucune circonstance atténuante ne vient pondérer la gravité objective et subjective de l'infraction, le prononcé d'une amende globale de Fr. 130'000.-- est tout à fait justifié. Il est vrai que le recourant sera touché d'une manière non négligeable dans sa situation patrimoniale même si l'état exact de sa fortune n'a pu être clairement déterminé. Cet élément pourra cependant être pris en considération dans le cadre d'une procédure de remise d'impôt. Quant à l'amende fédérale, elle a été fixée au double des compléments d'impôt notifiés aux contribuables inscrits au rôle ordinaire. Etant donné la gravité des infractions commises par A. \_\_\_\_\_, de leur caractère répété et de l'absence de circonstances atténuantes, cette amende apparaît également tout à fait raisonnable. 5. Le recours doit dès lors être rejeté. Conformément à l'art. 38 al. 1 LJPA, un émolument de Fr. 5'000.-- auquel s'ajoutent les frais de témoins par Fr. 130.-- doivent être mis à la charge du recourant qui succombe. Vu l'issue du recours, il n'est pas alloué de dépens.

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