

VD_OMNI FI.1992.0128 vom 18. Oktober 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0128

FR: VD_OMNI FI.1992.0128 du 18 octobre 1993

IT: VD_OMNI FI.1992.0128 del 18 ottobre 1993

Regeste

c/ACI | Punissabilité des personnes morales en dr. cant.; amende réduite à 1 x l'impôt soustrait en mat. d'AIFD; rejet pour le surplus

Erwägungen

E. 12

de ladite loi renvoie cependant à la loi du 18 novembre 1989 sur les contraventions; l'art. 12 de ce dernier texte comporte un règle similaire à celle de l'art. 9 de la loi pénale vaudoise et ajoute que la personne morale est solidaire du paiement de l'amende et des frais prononcés contre la personne physique condamnée. L'application de cette disposition en matière fiscale est toutefois exclue par l'art. 2 al. 1 lit. a de la loi sur les contraventions (v. aussi art. 1er al. 2 de la loi du 17 novembre 1969 sur les sentences municipales; sur la punissabilité des personnes morales s'agissant des sentences municipales, v. art 9 de cette loi et ATF 101 Ia 107 pour un cas d'application). Aucun des textes précités ne règle donc la question de la punissabilité des personnes morales en matière de droit pénal fiscal. c) Reste à examiner enfin si l'art. 128 LI constitue une base légale suffisante à cet effet. Le texte de cette disposition n'indique pas de manière expresse que les personnes morales sont passibles des peines prévues par l'art. 128 LI; de même, les travaux préparatoires ne disent rien de ce problème (l'exposé des motifs de la loi de 1956 se contente de préciser que les dispositions pénales de la loi de 1947 ont été reprises sans changement ou presque; ni l'exposé des motifs, ni les débats du Grand Conseil relatifs à cette dernière loi ne fournissent d'autres éléments sur ce point : BGC aut. 1947, 323 et 359). aa) Il n'en reste pas moins que la notion de "contribuable", utilisée par l'art. 128 LI désigne aussi bien la personne physique que la personne morale contribuable (art. 3 al. 1 ch. 2 LI; v. également RDAF 1989, 97 précité). C'est bien dans ce sens d'ailleurs que cette disposition a été comprise en pratique, sans que cela ne soulève de contestation jusqu'ici (pour un exemple, lié il est vrai à l'art. 131 LI, qui réprime les infractions en cas de retenues à la source, v. RDAF 1978, 396; le problème s'y pose dans les mêmes termes). On notera ici que le législateur vaudois s'est fréquemment inspiré, en matière fiscale, des solutions retenues par l'AIFD; tout indique qu'il en est allé de même en 1947 et 1956 s'agissant de la punissabilité des personnes morales, même s'il n'a pas repris expressément - à l'instar d'autres cantons d'ailleurs - la règle de l'art. 130 al. 4 AIFD. Au demeurant, cette solution, que la pratique n'a jamais démentie, est aujourd'hui confirmée avec l'adoption de l'art. 57 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après LHID). L'art. 72 LHID impartit il est vrai aux cantons un délai de huit ans, courant dès le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions de la LHID (al. 1); l'al. 2 ajoute que, à l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent. Aux yeux du Tribunal administratif, l'art. 128 LI, interprété

comme on l'a vu ci-dessus, apparaît d'ores et déjà conforme à la loi d'harmonisation sur la question de la punissabilité des personnes morales; l'interprétation suggérée par la recourante aurait au contraire la conséquence curieuse de créer une différence de régime entre la LI et la LHID. bb) En tous les cas, l'admission de la punissabilité des personnes morales dans le cadre de l'art. 128 LI ne heurte nullement les principes d'interprétation généralement admis en droit pénal. On rappelle ici la teneur de l'art. premier du Code pénal : "Nul ne peut être puni s'il n'a commis un acte expressément réprimé par la loi." Dans le cadre de cette disposition, la jurisprudence admet qu'une interprétation extensive est possible, alors qu'une interprétation par analogie serait exclue (pour des exemples récents : ATF 112 IV 82 ; 111 IV 119 et 103 IV 129). Le fait d'admettre que le terme de "contribuable" à l'art. 128 LI désigne, comme dans d'autres dispositions légales, aussi bien la personne morale que la personne physique ne saurait être qualifié d'interprétation par analogie et l'on peut même se demander s'il s'agit là d'une interprétation extensive. Certes, le terme de "contribuable" paraît bien désigner, à l'art. 129 bis LI, la personne physique uniquement; au demeurant, les autorités fiscales ne semblent dénoncer sur cette base que des personnes physiques. Cette observation n'est toutefois pas décisive pour l'interprétation de l'art. 128 LI. L'art. 129 bis LI résulte en effet de la nouvelle du 10 septembre 1974; sa genèse est donc largement postérieure à la règle de l'art. 128 LI qui tire son origine d'une loi de 1947. La loi de 1974 avait pour objectif une répression plus sévère (v. à ce propos, BGC sept. 1974, p. 832 s. et 864 ss) des délits fiscaux graves, à l'instar d'ailleurs de la loi fédérale du 9 juin 1977 renforçant les mesures contre la fraude fiscale, qui a introduit la règle de l'art. 130 bis AIFD. Ce sont en effet l'art. 129 bis LI, respectivement l'art. 130 bis AIFD qui ont introduit des peines privatives de liberté pour certaines infractions fiscales qualifiées (faux fiscal) et la compétence du juge pénal à cet égard. Logiquement, en raison de la nature de ces sanctions, seules des personnes physiques ont été poursuivies de ce chef (pour le cas de l'art. 130 bis AIFD, Archives 56, 69 et 57, 282; v. au surplus Känzig/Behnisch, no 55 ad. art. 130 AIFD); cette solution s'inscrivait d'ailleurs dans la pratique usuelle des autorités judiciaires pénales. Malgré la convergence des termes utilisés aux art. 128 et 129 bis LI (tout comme aux art. 129 et 130 bis AIFD), il apparaît ainsi que rien ne s'oppose à une interprétation divergente, du mot "contribuable" dans le cadre de chacune de ces dispositions, interprétation qui incombe au demeurant à des autorités différentes. Le tribunal retient ainsi en définitive que l'art. 128 LI constitue une règle "expresse" (au sens de l'art. 1er CP) suffisante pour conclure à la punissabilité des personnes morales en droit pénal fiscal vaudois. On ne voit au demeurant guère de motif pour admettre que l'exigence d'une base légale "expresse" posée par la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (RDAF 1989, 97 précité) doive être comprise dans un autre sens que celui donné généralement à ce terme dans le cadre de l'art. 1er CP. d) On relèvera que les doutes généralement émis pour confirmer la règle "societas delinquere non potest" en droit pénal fiscal sont liés à un autre principe régissant le droit pénal : "nulla poena sine culpa". Ce dernier, dès lors que les amendes fiscales doivent désormais être qualifiées de peines au sens du droit pénal (ATF 116 IV 266), doit en effet guider les autorités de répression des contraventions fiscales dans le choix de leurs sanctions. L'art. 128 LI le prescrit d'ailleurs à son al. 3; cependant, dans la mesure où une personne morale ne saurait commettre une faute, force sera à l'autorité de fixer la pénalité d'après le degré de la faute commise par les personnes physiques membres des organes de celle-ci. Dès lors que la règle précitée pose expressément l'exigence d'une faute, qui ne peut être que celle d'un organe dans le cas d'une personne morale, la punissabilité des personnes morales en droit pénal fiscal vaudois ne soulève plus guère

d'objections de principe (v. dans ce sens, Félix Richner, Die Strafbarkeit der juristischen Person im Steuerhinterziehungsverfahren, Archives 59, 441 sp. p. 453 à 459; le Tribunal fédéral lui-même juge cette solution nécessaire en matière fiscale : RDAF 1992, 324). e) En conclusion sur ce point la recourante ne saurait dès lors échapper au prononcé d'une amende au motif que l'art. 128 LI ne constitue pas une base légale suffisante pour admettre la punissabilité des personnes morales en matière d'impôt cantonal et communal. On peut encore relever que l'art. 61 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), entrée en vigueur le 1er février 1993, prévoit expressément une peine d'amende à l'égard de la personne morale en cas de soustraction ou de tentative de soustraction d'impôt commise à son profit indépendamment des peines encourues par ses organes ou ses représentants. 3.

La recourante, qui a reçu des ristournes de ses divers fournisseurs pour un montant total de Fr. 181'912.-- au cours des périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, n'a pas enregistré ces rentrées d'argent dans sa comptabilité, pas plus qu'elle n'a déclaré ces recettes au fisc. Ces ristournes ont été encaissées directement par l'actionnaire majoritaire de la société, à savoir B._____ en 1987, puis son fils C._____ dès 1988. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a retenu à la charge de la recourante une soustraction fiscale intentionnelle, réalisée au moyen d'une fausse comptabilité. La recourante ne conteste d'ailleurs pas les faits qui lui sont reprochés, seule la quotité de l'amende étant discutée.

4. 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 al. 2 lit. b LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral direct soustrait (art. 129 al. 1 AIFD). L'AIFD réprime, à l'art. 131 al. 2 AIFD, la tentative de soustraction fiscale par une amende comprise entre Fr. 20.- et Fr. 20'000.-; la réalisation de cette infraction suppose que la soustraction soit constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive. Le droit cantonal n'opère pas quant à lui de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force ou non de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 al. 2 lit a LI est d'ailleurs consommée lorsque le contribuable a accompli les actes nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction - ou la "tentative de soustraction" au sens impropre du terme du point de vue du droit pénal, cette disposition consacrant une infraction de mise en danger au sens de cette branche du droit -, est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10 %. 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. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Berne 1989, par. 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans la détermination de la peine (ATF 116 IV 289 et 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). b) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en décembre 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 (Archives 56, 344); 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. 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 bien plutôt 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'autorité ne saurait donc être liée de manière absolue par ces instructions, mais elle doit fixer l'amende de façon appropriée dans le cadre du minimum et du maximum prévu par l'AIFD (Archives 60, 404; RDAF 1993, p. 36). Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées 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, légèrement remanié en août 1992, a été établi à l'intention des taxateurs. 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 pour arrêter le montant de l'amende, 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, qui sont applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrite ci-dessus (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP) (cf en ce sens, Tribunal administratif, arrêt FI 91/67, du 20 novembre 1992). c) En l'espèce, en matière d'impôt fédéral direct, la recourante s'est rendue coupable d'une soustraction consommée pour les deux premières périodes considérées et d'une tentative de soustraction pour la dernière période en cause, la taxation étant provisoire au moment du contrôle. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 95,64 % pour 1987-1988, de 29,1 % pour 1989-1990 et de 100 % pour la dernière période fiscale. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de 200 % pour la première période fiscale et de 120 % pour la seconde. Dans le cas particulier, l'amende infligée pour les deux premières périodes considérées correspond strictement aux coefficients prescrits par les instructions. Il faut ajouter à ce montant l'amende de Fr. 7'000.-- destinée à réprimer la tentative de soustraction commise lors de la dernière période fiscale en matière d'impôt fédéral direct. La décision attaquée paraît à première vue

échapper à toute critique. Le fait que l'Administration cantonale des impôts se soit tenue aux coefficients prescrits par l'Administration fédérale des contributions peut toutefois aller à l'encontre des principes posés aux art. 48 al. 2 et 63 CP si elle empêche l'autorité d'adapter la sanction à la situation personnelle de chacun des contribuables. Il convient en conséquence d'examiner si les circonstances propres à la recourante justifient que l'on s'écarte du barème en sa faveur. aa) Dans le cas particulier, le tribunal constate que l'élément subjectif de l'infraction, c'est-à-dire la faute commise par l'organe de la société, constitue une circonstance aggravante. En effet, B. _____, puis son fils C. _____ n'ont pas tenu correctement la comptabilité de la société et ont ainsi confectionné des faux, ce qui leur a permis de dissimuler les ristournes encaissées. Ils n'ignoraient pas le contenu inexact du bilan présenté à l'appui des déclarations d'impôt de la société et c'est avec conscience et volonté qu'ils ont agi. L'importance des montants soustraits appelle également une certaine sévérité, comme d'ailleurs le fait que la soustraction s'est poursuivie au cours de trois périodes fiscales. A titre de circonstance atténuante, il faut retenir en revanche le fait que l'organe de la société recourante a collaboré de manière active au rétablissement des taxations. bb) L'autorité cantonale qualifie de saine la situation financière de la recourante et considère que cet élément ne justifie pas une réduction du montant des amendes infligées. Elle a au surplus admis le principe de l'établissement d'un plan de paiement pour les rappels d'impôt et les amendes conformément à l'art. 114 LI. Les comptes d'exploitation versés au dossier dégagent un bénéfice imposable de Fr. 54'000.-- pour l'exercice 1989 et une perte de l'ordre de Fr. 64'000.-- pour l'exercice 1990. Dans son mémoire, la recourante déclare avoir subi une perte de Fr. 60'000.-- pour l'exercice 1991 et estime pouvoir compter sur un léger bénéfice pour 1992 qui ne suffira toutefois pas à éponger la perte de l'exercice précédent; la société est donc incontestablement touchée par la détérioration conjoncturelle qui sévit actuellement dans les professions du bâtiment en particulier. Sa situation financière n'est donc pas aussi bonne que la juge l'Administration cantonale des impôts, ce dont il convient de tenir compte dans l'appréciation globale du cas. cc) La société recourante voit également une inégalité de traitement choquante par rapport à l'entreprise en raison individuelle dans le fait que la société anonyme elle-même et non seulement son administrateur est frappée d'une amende. Si elle considère comme admissible sur le plan fiscal le double fardeau de l'impôt, il n'en va pas de même, à ses yeux, en matière de répression pénale. Elle demande qu'il soit tenu compte du cumul des amendes par une réduction substantielle de l'amende infligée à la société. L'autorité intimée, quant à elle, indique qu'elle a tenu compte de cette circonstance en s'en tenant à la limite inférieure des barèmes, ce qui, on va le voir, est exact. Le tribunal de céans considère que, dans son principe, cette approche de l'autorité intimée échappe à la critique. En effet, les régimes d'imposition des entreprises individuelles, respectivement des sociétés anonymes diffèrent très sensiblement, en raison notamment de la double imposition économique qui frappe les secondes. Il apparaît dès lors que l'inégalité de traitement entre ces deux types d'entreprises, évoquée par la recourante, est pour l'essentiel inhérente au système fiscal suisse. La pratique de l'autorité intimée tend à en atténuer les effets; compte tenu cependant des différences qui séparent ces formes juridiques distinctes, les exigences tirées de l'art. 4 Cst ne sauraient aller jusqu'à postuler un traitement identique sur le plan des amendes des entreprises en raison individuelle et des sociétés anonymes. Sur le même plan, on peut observer que l'autorité intimée a renoncé à poursuivre en tant que tels les organes de la société en application de l'art. 130 al. 4 in fine AIFD et qu'elle n'a retenu à l'encontre de l'actionnaire qu'une soustraction simple alors même que celui-ci a produit de faux certificats de salaire à l'appui de ses déclarations d'impôt. L'Administration cantonale

des impôts a donc, dans une large mesure, tenu compte du cumul des pénalités prononcées à l'égard de la société et de l'actionnaire en refusant de pénaliser outre mesure ce dernier. dd) L'ensemble des considérations qui précèdent amène le tribunal à s'écarter de l'application stricte du barème prescrit dans les instructions en faveur de la contribuable pour ramener la quotité de l'amende à une fois l'impôt soustrait, ce montant comprenant également l'amende censée réprimer la tentative de soustraction commise lors de la dernière période de taxation. Cette solution, qui s'aligne sur la tendance actuelle du législateur à adoucir les peines d'amende (voir 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), lequel préconise, en règle générale, de fixer l'amende au montant de l'impôt soustrait), est également conforme aux sanctions prises dans d'autres cas de soustraction analogues, assurant ainsi une certaine égalité entre les contribuables (arrêt FI 92/154, du 8 octobre 1993). La décision rendue le 22 octobre par l'Administration cantonale des impôts en matière d'impôt fédéral direct sera réformée dans ce sens. d) En matière d'impôt cantonal et communal, la soustraction commise par la société au cours des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 tombe sous le coup de l'art. 128 al. 2 lit. b LI précité, soit une amende, alors que l'infraction survenue au cours de la période fiscale 1991-1992 est sanctionnée par la pénalité prévue à l'art. 128 al. 2 lit. a LI, soit la majoration de 10 % des éléments soustraits. Les directives cantonales prévoient, en présence d'une soustraction qualifiée - laquelle suppose la falsification de documents -, et lorsque le contribuable a collaboré, comme en l'espèce, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 1 à 2,25 lorsque la soustraction est moyenne et de 1,5 à 3,5 lorsque la soustraction est grave. Dans le cas de la recourante, l'Administration cantonale des impôts a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 89,13 % en 1987-1988 et de 29,1 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans le premier cas d'une soustraction grave et, dans le second, d'une soustraction d'une importance moyenne eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a fixé le coefficient de l'amende à 1,5 pour la première période et à 1,0 pour la seconde, s'en tenant ainsi au seuil inférieur du barème applicable en cas de soustraction qualifiée pour chacune des périodes considérées. Les considérants développés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (cf. ch. 3 lit. c ci-dessus) relatifs notamment au degré de culpabilité de la recourante et à la situation de celle-ci peuvent être repris ici. Le barème institué sur le plan cantonal est plus souple que celui prévu sur le plan fédéral puisque la quotité de l'amende pour une qualification identique peut être modulée en fonction des circonstances du cas. Dans le cas de la recourante, l'autorité intimée a appliqué le coefficient d'amende minimum prévu par les directives en cas de soustraction qualifiée, qu'elle soit grave comme c'est le cas pour la première période fiscale ou d'importance moyenne comme c'est le cas pour la deuxième période. La gravité de la faute commise et la poursuite de l'activité délictuelle au cours de trois périodes fiscales amènent le tribunal à juger dans cette matière qu'il n'y a pas lieu de descendre en-dessous des coefficients minimum suggérés par les directives cantonales qui sont plus cléments que ceux prévus en matière d'impôt fédéral. La décision rendue en matière d'impôt cantonal et communal doit dès lors être confirmée. 4. Le recours formé par la société A. _____ SA doit en conséquence être partiellement admis. Les circonstances commandent de mettre à la charge de la recourante qui succombe sur un point important de son recours un émolument réduit que le tribunal arrête à Fr. 1'500.--. Pour les mêmes raisons, il ne sera pas alloué de dépens.

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