

VD_OMNI FI.1992.0154 vom 8. Oktober 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-10-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0154

FR: VD_OMNI FI.1992.0154 du 8 octobre 1993

IT: VD_OMNI FI.1992.0154 del 8 ottobre 1993

Regeste

c/ACI | Punissabilité de la pers.morale en dr.cant. admise; amendes confirmées pr la société et un de ses adm.; recours partiellement admis pr le second adm.

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. premier 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). 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; dans ce sens, v. d'ailleurs RDAF 1989, 97 précité). C'est bien dans ce sens d'ailleurs que cette disposition a toujours 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 toutefois 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. premier 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. premier 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. 2.

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 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; Tribunal administratif, arrêt FI 91/67 du 20 novembre 1992). 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 pour la 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; v. ég. Tribunal administratif, arrêt FI 90/09, du 1er juillet 1993, cons. 5). b) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en 1987 des instructions 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. 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'amende doit être fixée de façon appropriée dans les limites définies par l'AIFD (TA, arrêt FI 91/67 précité). Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées (pour les références exactes, v. ci-dessus). 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. 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, qui sont applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrite ci-dessus (art. 63 à 67 CP) (TA, arrêt 91/67 précité). 3. Les recourants font tous valoir le poids excessif que constituerait pour eux la charge cumulée des rappels d'impôt et des prononcés d'amendes rendus à leur encontre; s'y ajouteraient encore l'impôt anticipé non récupérable, voire des pénalités en matière d'impôt anticipé. L'autorité intimée, quant à elle, indique qu'elle a tenu compte de cette circonstance - qui distingue les entreprises en raison individuelle. Les entreprises érigées en personnes morales - en s'en tenant à la limite inférieure de ses barèmes, ce qui, comme 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 les recourants, est pour l'essentiel inhérente au système fiscal suisse. La pratique de l'autorité intimée, on l'a vu, 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. 4. a) La société recourante fait valoir que les amendes prononcées à son encontre en matière d'IFD et d'impôt cantonal et communal représentent pour elle " un fardeau excessif, voire insurmontable, compte tenu de sa situation financière actuelle, des rappels d'impôts qu'elle doit assumer et des charges similaires auxquelles ses actionnaires devront faire face ". Sur ce point, elle se prévaut du fait que les rappels d'impôts et les amendes se superposent à charge des mêmes personnes, malgré la distinction juridique existant entre la société anonyme et ses actionnaires, alors que le revenu et la fortune des actionnaires sont étroitement liés à la substance de la société anonyme et aux rémunérations qu'elle assure à ceux-ci. La société recourante estime qu'il convient de " tempérer la rigueur excessive " des pénalités prononcées à son encontre. b) La recourante, qui a reçu des ristournes de ses divers fournisseurs pour un montant de fr. 266'000.- 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 les actionnaires de la société, à savoir A. _____ et B. _____. 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.

c) En matière d'IFD, il s'agit pour la société d'un cas de soustraction fiscale consommée pour les trois périodes en cause, les taxations étant définitives au moment du contrôle. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 43 % pour 1987-1988, de 26, 88 % pour 1989-1990 et de 100 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de 140 % pour la première période fiscale, de 120 % pour la seconde et de 200 % pour la troisième. Dans le cas particulier, l'ACI a prononcé une amende pour soustraction correspondant au 100 % du montant de l'impôt soustrait pour les trois périodes précitées. Le tribunal constate que l'élément subjectif de l'infraction, c'est-à-dire la faute commise par les organes de la société recourante constitue une circonstance aggravante. En effet, ils 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 les organes de la société recourante ont collaboré de manière active au rétablissement des taxations. L'autorité intimée qualifie de saine la situation financière de la recourante et estime que cet élément ne justifie pas de réduire le montant des amendes infligées. L'instruction menée durant la présente procédure de recours a permis de compléter le dossier sur ce point. Il résulte certes du compte de pertes et profits que l'exercice 1992 a dégagé une perte de l'ordre de 150'000.-; la société est incontestablement touchée par la détérioration conjoncturelle qui sévit actuellement, ce qui se traduit notamment par une baisse de moitié du fonds de roulement de l'entreprise, une diminution relativement importante du volume des travaux, des fonds propres et de l'effectif du personnel. La situation financière de cette contribuable n'est pas aussi bonne que la juge l'ACI, mais cette circonstance - à supposer qu'elle doive être prise en considération dans le cadre de la présente procédure - ne justifie pas une atténuation de l'amende dans le cas d'espèce. L'ensemble des considérations qui précèdent amènent le tribunal à juger qu'en fixant le montant de l'amende à fr. 18'330.-, soit à l'équivalent du montant de l'impôt fédéral direct soustrait au cours des trois périodes fiscales, l'autorité intimée n'a pas fait une application trop sévère des instructions fédérales et a correctement usé de son pouvoir d'appréciation dans l'application du barème. En effet, il faut accorder un poids important à l'élément aggravant que constitue la soustraction qualifiée. Les circonstances invoquées par la recourante ne justifient pas de ramener le montant de l'amende à une somme inférieure au 100 % de l'impôt soustrait en présence d'une faute qui ne peut pas être qualifiée de légère (voir dans ce sens l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995).

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 1,75 lorsque la soustraction est légère et de 1 à 2,25 lorsque la soustraction est moyenne. Dans le cas de la recourante, l'ACI a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 31,66 % en 1987-1988 et de 18,80 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans le premier cas d'une soustraction d'une importance moyenne et, dans le second, d'une soustraction légère eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a fixé le coefficient de l'amende à 1,0; le montant de l'amende infligée, qui se monte à fr. 43'500.-, correspond ainsi au montant de l'impôt sur les bénéfices soustrait par la société au cours des périodes fiscales 1987-1988 et 1988-1989. Les considérants développés dans le cadre de l'IFD (cf. ch. 3 lettre c ci-dessus) relatifs notamment au degré de culpabilité de la recourante et à la situation de celle-ci peuvent être repris ici. Le tribunal constate que dans le cas particulier l'ACI a appliqué le coefficient d'amende minimum prévu par les directives en cas de soustraction qualifiée, qu'elle soit moyenne comme c'est le cas pour la première période fiscale et ou légère comme c'est le cas pour la deuxième période. La gravité de la faute commise, à laquelle il faut accorder un poids déterminant dans le cadre de la balance des différents éléments, amène le tribunal à juger également dans cette matière qu'il n'y a pas lieu de descendre en dessous du coefficient minimum de 1,0 suggéré par les directives cantonales. e) Le recours formé par la société s'avère mal fondé et les décisions prises le 3 décembre 1992 à son encontre par l'ACI doivent ainsi être confirmées. 5. a) A. _____ fait valoir que sa capacité contributive est indissolublement liée à la situation économique de la société. Il rappelle que si sa fortune s'élève à un montant de l'ordre de fr. 500'000.-, elle est composée essentiellement d'actions de la société, soit dans une proportion de 79 % environ. Il invoque que les recettes non comptabilisées de la société, par fr. 266'800.-, se retrouvent pour moitié environ sous forme de revenu à son profit, l'autre moitié ayant été distribuée à son fils. Il se prévaut du fait que tous rappels d'impôt et amendes confondus, l'unité économique de la société et de ses actionnaires est appelée à s'acquitter d'un montant global de fr. 286'585.- soit environ 107 % des montants bruts perçus, sans compter le prélèvement global d'impôt anticipé non récupérable qui sera exigé par l'Administration fédérale des contributions. Au vu de ces différents éléments, le recourant estime que les pénalités prononcées à son encontre ont une portée excessive, voire confiscatoire. b) A. _____ a encaissé, au cours des périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, pour un montant de fr. 124'726.- les ristournes versées par les fournisseurs de la société. c) En matière d'IFD, il n'est pas contesté que le comportement du recourant tombe sous le coup de l'art. 129 al. 1 lit b AIFD. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 22,16 % pour 1987-1988, de 22,06 % pour 1989-1990 et de 20,69 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de l'ordre de 120 % pour les trois périodes. Dans le cas particulier, l'ACI a prononcé une amende pour soustraction correspondant au 100 % du montant de l'impôt soustrait pour les trois périodes en questions. Le recourant, qui n'a pas annoncé dans sa déclaration d'impôt les ristournes encaissées, ne pouvait pas ignorer qu'il commettait une soustraction fiscale, car les montants touchés étaient d'une importance telle qu'ils étaient sans proportion avec les cadeaux d'usage. A. _____ ne pouvait avoir aucun doute à cet égard. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a retenu une faute intentionnelle chez ce contribuable. La poursuite de l'activité délictuelle au cours de trois périodes fiscales constitue également un élément aggravant. En revanche, à titre de

circonstances atténuantes, il faut retenir la collaboration active du recourant dès l'ouverture de l'enquête. Certes, il est incontestable que la capacité contributive du recourant est étroitement liée à l'état de santé de la société et aux perspectives de celles-ci. Il n'empêche qu'une amende totale de fr. 16'500.- en matière d'IFD n'apparaît pas insupportable; à cet égard, le tribunal constate que lors des trois périodes fiscales en cause le recourant a déclaré un revenu imposable de l'ordre de 140'000.- en moyenne. En 1991 et en 1992, années de calcul pour la déclaration fiscale 1993-1994 non litigieuse, il a réalisé respectivement un revenu de l'ordre de fr. 130'000. - et de fr. 100'000.-. Le montant global de l'amende infligée pour la soustraction commise en matière d'IFD, même s'il est relativement élevé, n'est pas démesuré, quand bien même le recourant accuse actuellement une baisse sensible de son revenu. Les circonstances invoquées par le recourant ne sauraient en définitive réduire le montant de l'amende prononcé, vu la gravité de la faute. d) En matière d'impôt cantonal et communal, la soustraction commise par A. _____ 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. Le recourant ne le conteste d'ailleurs pas. Les directives cantonales distinguent le cas d'une soustraction qualifiée - lequel suppose la confection de faux - de celui d'une soustraction simple - lequel implique la commission d'une faute intentionnelle. Elles prévoient dans la seconde hypothèse, lorsque le contribuable a collaboré, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 0,5 à 1,25 si la soustraction est légère. Dans le cas particulier, il faut relever que si l'autorité intimée a retenu à l'égard de la société une soustraction qualifiée - compte tenu de la faute commise par les organes de la société, comme on l'a vu ci-dessus -, elle a en revanche admis que le recourant - ainsi que son fils - n'avait en tant que salarié et actionnaire de la société perpétré qu'une soustraction simple. Dans sa décision, l'ACI a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 11,21 % en 1987-1988 et de 13,39 en 1989-1990 et qu'il s'agit dans les deux cas d'une soustraction légère eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a fixé le coefficient de l'amende à 0,5; le montant de l'amende infligée, qui se monte à fr. 8'500.--, correspond ainsi à la moitié du montant de l'impôt sur le revenu soustrait par le recourant au cours des périodes fiscales 1987-1988 et 1988-1989. Les considérants développés dans le cadre de l'IFD (cf. ch. 4 lettre c ci-dessus) relatifs notamment au degré de culpabilité du recourant et à la situation de celui-ci peuvent être repris ici. Le tribunal constate que, dans le cas particulier, l'ACI a appliqué le coefficient d'amende minimum prévu par les directives cantonales en cas de soustraction simple et d'importance légère, lorsque le contribuable a collaboré au redressement fiscal. La gravité de la faute commise, à laquelle il faut accorder un poids déterminant dans le cadre de la balance des différents éléments, amène le tribunal à juger également dans cette matière qu'il n'y a pas lieu de descendre en dessous du coefficient minimum de 0,5 suggéré par les directives cantonales. e) Le recours formé par A. _____ s'avère mal fondé et les décisions prises le 3 décembre 1992 à son encontre par l'ACI doivent ainsi être confirmées.

6. a) B. _____ reprend les arguments déjà avancés par la société et par son père, quant au cumul des sanctions et à l'unité économique constituée par la société et ses actionnaires notamment. Sur le plan de sa situation personnelle, il rappelle que si sa fortune brute s'élève à fr. 625'000.- environ, elle comprend pour le 41 % environ des actions de la société, le solde étant constitué de sa villa, d'assurances, d'une automobile et du mobilier de ménage. Sur ce point, il précise qu'il est endetté d'environ fr. 540'000.- et que ses actions

Chiovini sont nanties. b) B. _____ a encaissé, au cours des périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, pour un montant de fr. 124'726.- les ristournes versées par les fournisseurs de la société. c) En matière d'IFD, le comportement du recourant tombe sous le coup de l'art. 129 al. 1 lit b AIFD. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 33,23 % pour 1987-1988, de 30,06 % pour 1989-1990 et de 39,24 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de 130 % pour les trois périodes. Dans le cas particulier, l'ACI a prononcé une amende pour soustraction correspondant au 100 % du montant de l'impôt soustrait pour les trois périodes en questions, soit une amende de fr. 15'200.-. Dans le cas présent, le tribunal doit constater que l'importance des sommes versées directement en mains de B. _____ en raison de l'activité déployée par la société ne pouvait laisser planer aucun doute quant à leur nature de revenus dissimulés. Il faut néanmoins se demander si le recourant, qui bénéficie à sa décharge des mêmes circonstances atténuantes que celles retenues en faveur de son père, ne peut pas se prévaloir encore d'autres éléments qui invitent à la clémence. B. _____, même s'il a bénéficié comme son père des ristournes versées, apparaît néanmoins comme ayant joué à cet égard un rôle secondaire. C'est en effet A. _____ qui assumait l'essentiel du travail d'administration de l'entreprise C. _____ SA et qui traitait avec les fournisseurs; il a lui-même encaissé les versements de la main à la main ou reçu les chèques remis par ces derniers. Le tribunal considère ainsi la faute de B. _____ comme moins grave que celle commise par son père. Par ailleurs, les revenus du premier sont sensiblement plus faibles que ceux du second. Dans ces circonstances, l'amende infligée à B. _____ en matière d'IFD, de fr. 15'200.- au total, apparaît en définitive trop sévère au regard de celle retenue contre son père, soit fr. 16'500.-. Ces considérations amènent l'autorité de céans à juger que les circonstances personnelles du recourant justifient de prononcer une amende allant au dessous du minimum de 100 % instauré par le barème des instructions fédérales. Tout bien considéré, le tribunal juge qu'une amende correspondant au 75 % de l'impôt soustrait en matière d'IFD au cours des trois périodes fiscales litigieuses apparaît suffisante. d) En matière d'impôt cantonal et communal, l'infraction survenue au cours de la période fiscale 1991-1992 a été sanctionnée par la pénalité prévue à l'art. 128 al. 2 lit a LI, soit la majoration de 10 % des éléments soustraits; le recourant ne s'en prend d'ailleurs pas à cette pénalité. La soustraction commise par B. _____ au cours des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 justifient en outre le prononcé d'une amende en application de l'art. 128 al. 2 lit b LI précité. Les directives cantonales prévoient en cas de soustraction simple, lorsque le contribuable a collaboré au redressement fiscal, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 0,5 à 1,25 si la soustraction est légère. Dans sa décision, l'ACI a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 16,41 % en 1987-1988 et de 11,79 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans les deux cas d'une soustraction légère eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a fixé le coefficient de l'amende à 0,5; le montant de l'amende infligée, soit à fr. 8'800.--, correspond ainsi à la moitié de l'impôt sur le revenu soustrait par le recourant au cours des périodes fiscales 1987-1988 et 1988-1989. Les éléments ayant justifié une réduction du montant de l'amende infligée en matière d'IFD doivent être pris en considération dans le cadre de la fixation de l'amende au niveau de l'impôt cantonal et communal. Dans cette matière également, l'amende fixée par l'autorité intimée, qui se monte à fr. 8'800.--, apparaît trop sévère vu la faute commise par le recourant, qui est d'une gravité moindre que celle perpétrée par son père, lequel a été sanctionné d'une amende de fr.

8'500.-. Tout bien considéré, le tribunal juge que le coefficient de l'amende doit être ramené à 0,4, soit 40 % de l'impôt soustrait au cours des deux périodes en cause. e) Il ressort des considérants qui précèdent que les deux décisions concernant B._____ doivent être annulées en tant qu'elles portent sur les amendes qui ont été prononcées contre lui, en matière d'impôt fédéral direct, d'une part, en matière d'impôt cantonal et communal, d'autre part; elles seront en revanche confirmées pour le surplus. L'autorité intimée, à laquelle le dossier sera retourné, statuera à nouveau sur les amendes précitées, en retenant un coefficient de 75 % de l'impôt soustrait en matière d'AIFD et de 0,4 de l'impôt soustrait en matière cantonale et communale. 7. La recourante C._____ SA, ainsi que A._____ voient leurs recours écartés. Un émolument d'arrêt doit ainsi être mis à la charge (art. 55 LJPA), arrêté à fr. 2'500.- pour la première et fr. 1'500.- pour le second, compte des opérations d'instruction nécessitées par la présente cause et de l'importance des montants litigieux. Quant à B._____, il obtient partiellement gain de cause, la constatation de la commission d'une soustraction d'impôt étant toutefois confirmée. Cela étant, il convient de modérer l'émolument mis à sa charge à fr. 1'000.-, mais de lui refuser l'allocation de dépens.

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