

VD_OMNI FI.1993.0020 vom 11. Mai 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-05-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0020

FR: VD_OMNI FI.1993.0020 du 11 mai 1999

IT: VD_OMNI FI.1993.0020 del 11 maggio 1999

Regeste

c/ACI | Recours rejetés (ristournes et frais divers), à l'exception de celui de la hoirie (annulation des amendes). Examen de la punissabilité des personnes morales en droit vaudois, l'application de la CEDH, la prescription, la non-déductibilité des amendes....

Erwägungen

E. 21

juillet 1992 (société), par l'entretien auprès de l'ACI de C. _____ du 4 septembre 1992, et par les avis de prochaine clôture des 18 janvier (hoirs de B. _____) et 3 mars 1993 (C. _____). Trois nouveaux délais respectifs de 4 ans ont donc commencé à courir dès la date des avis d'ouverture d'enquête, et force est dès lors d'admettre que ces délais, interrompus par les différents avis et actes de l'autorité intimée dans le cadre de la procédure d'enquête introduite en 1992 (al. 3 de l'art. 98a LI), n'étaient donc pas arrivés à échéance lors de la notification des décisions attaquées des 30 octobre 1992 (société), 5 (hoirs de B. _____) et 25 mai 1993 (C. _____). Ces délais de quatre ans étant suspendu durant la procédure cantonale de recours, le moyen de la prescription ne peut qu'être écarté, sur le plan de l'impôt cantonal et communal. b) S'agissant ensuite de l'impôt fédéral direct, il y a tout d'abord lieu de relever que la LIFD, dont les art. 184 et 185 LIFD régissant la prescription, est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, de sorte qu'elle ne saurait s'appliquer à la présente espèce dans l'hypothèse où la prescription aurait été acquise sous l'empire de l'AIFD (dans ce sens, voir l'ATF du 22 mai 1997, in RDAF 1998 II p.179 et l'arrêt FI 96/0057 du 5 novembre 1996 susmentionnés). C'est donc sur la base de l'AIFD qu'il y a lieu d'examiner la question de la prescription. ba) L'art. 128 AIFD dispose ce qui suit: "Les créances résultant de l'assujettissement à l'impôt se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci. Elle est suspendue tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse." L'art. 134 AIFD prévoit en outre la règle suivante: "Le droit d'engager la procédure prévue aux art. 132 et 133 s'éteint cinq ans après la clôture de la période de taxation (art. 7, 1er al.) en question." Selon l'art. 128 AIFD, 3ème phrase, la prescription de la créance fiscale est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci. Selon la jurisprudence, la prescription de la créance fiscale, qui court pendant la durée de la procédure de taxation, est également interrompue par tout acte officiel tendant à la détermination de la prétention fiscale en question. La jurisprudence a notamment admis que tel était le cas des décisions de taxation et des décisions rendues sur réclamation (Archives 43, 130; v. également Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrechts, p. 261 et références citées). De même, les mesures d'instruction ordonnées dans le cadre d'une procédure de taxation, de réclamation ou de recours, pour autant qu'elles soient connues du contribuable, constituent des actes interruptifs de la prescription (Archives 59, 257; 56, 561;

v. aussi Binder, op. cit. p. 251). Enfin, tel est également le cas du dépôt de la réponse de l'autorité intimée, dans le cadre d'une procédure de recours (mêmes arrêts). L'interruption de la prescription a par ailleurs pour effet de faire courir un nouveau délai de même durée. bb) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les actes interruptifs de la prescription sont toutes les mesures des autorités fiscales portées à la connaissance du contribuable et tendant à déterminer la créance fiscale, notamment celles qui sont prises au cours de la procédure de réclamation ou de recours. Il en va de même de simples lettres ou d'injonctions qui visent la poursuite de la procédure de taxation (voir l'ATF du 24 novembre 1998 en la cause AFC c/ J.-P. D., confirmant l'arrêt FI 97/0013 du 9 septembre 1997). Dans l'arrêt précité FI 97/0013, le Tribunal administratif a en revanche jugé douteux que le dépôt du recours (contrairement au recours formé par une autorité fiscale, l'AFC par exemple) puisse être considéré comme un motif d'interruption de la prescription de la créance fiscale. Le tribunal a considéré que l'audition d'un contribuable par l'ACI constitue une mesure d'instruction généralement susceptible d'entraîner l'effet interruptif précité, à moins que l'autorité de recours n'ait déjà été saisie. Le tribunal a également relevé l'importance, dans l'appréciation du caractère interruptif de la prescription de démarches diverses de l'ACI auprès d'autres autorités, aux fins de déterminer l'assujettissement du contribuable à l'impôt, du fait que ce dernier en ait ou non été informé. Ainsi, il n'y a pas d'interruption de la prescription si les démarches de l'ACI comme le résultat de celles-ci ont été accomplies à l'insu du contribuable (voir les références citées: ATF 79 I 248 = Archives 22, 399; Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, no 12 ad art. 128 AIFD). bc) Il résulte de ce qui précède qu'en l'espèce, les notifications des décisions sur réclamation, les 30 octobre 1992 (société), 5 (hoirs de B. _____) et 25 mai 1993 (C. _____), ont interrompu la prescription de la créance fiscale, pour faire courir un nouveau délai de cinq ans; il en va de même du dépôt par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct de ses réponses au recours contre les décisions précitées, les 19 avril 1993 (société) et 6 septembre 1993 (hoirs de B. _____ et C. _____), de même que de la duplique de l'ACI du 21 mars 1994, puis des audiences tenues les 17 et 19 mai 1994 et, enfin, de l'avis du 25 janvier 1999 du juge instructeur aux parties. En effet, le dies a quo du délai étant le 1er janvier 1989, le délai de prescription initial de cinq ans a eu pour échéance le 31 décembre 1993, de sorte que la prescription des créances d'impôt à l'encontre des recourants a été interrompue à diverses reprises, tout d'abord par les actes d'instruction effectués par l'ACI, puis par la notification des décisions attaquées et, enfin, par les actes d'instruction opérés dans le cadre de la procédure de recours. Dès lors qu'à aucun stade des procédures instruites par l'ACI puis par le tribunal un laps de temps supérieur à cinq ans ne s'est écoulé entre deux actes interruptifs de la prescription, le dernier en date étant les audiences qui se sont tenues au Tribunal administratif les 17 et 19 mai 1994, voire l'avis du 25 janvier susmentionné, force est de constater que le délai de prescription fixé à l'art. 128 AIFD n'est pas échu. La prescription n'étant pas acquise à ce jour, ce moyen doit également être écarté s'agissant de l'impôt fédéral direct. c) S'agissant enfin de la société, pour laquelle la taxation de la période 1991-1992 était provisoire lors de l'ouverture des enquêtes, de même que celles de C. _____ pour les deux dernières périodes litigieuses, l'art. 98 al. 2 LI concernant la taxation provisoire prévoit qu'à défaut de taxation définitive à l'échéance d'un délai de six mois dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive, sauf si le contribuable a tardé à donner des renseignements qu'il était en mesure de fournir ou si des faits importants pour la taxation ne peuvent pas encore être établis. L'alinéa 3 de cette disposition prévoit que l'autorité fiscale en avise le contribuable. ca) Bien que les recourants

n'aient pas formulé clairement de grief tiré de la prescription quant aux périodes de taxation susmentionnées, il sied encore d'examiner la question de savoir si l'ACI a valablement procédé à une taxation définitive, après l'expiration du délai de six mois prévu à l'art. 98 al. 2 LI, en ce qui C. _____, pour la période 1989-1990, dont les décisions attaquées sont datées du 25 mai 1993 (les décisions litigieuses adressées à la société, du 30 octobre 1992 et celles adressées à C. _____, pour la période 1991-1992, du 25 mai 1993, étant intervenues dans le délai en question). L'enquête précitée ayant pour but d'établir une taxation exacte pour la période fiscale concernée, cela signifie qu'il s'agissait de déterminer la situation fiscale des recourants dans son ensemble, non seulement eu égard aux ristournes, admises par C. _____ déjà en 1991, mais également eu égard à la prise en compte par la société de frais privés et à l'abandon par celle-ci d'autres produits en faveur des actionnaires. De ce seul fait déjà, il y a lieu de retenir que la taxation pour la période fiscale 1989-1990 (C. _____) est restée provisoire jusqu'au terme de cette enquête, l'hypothèse de la lettre b de l'art. 98 al. LI, selon laquelle la taxation ne devient pas définitive à l'échéance du délai de six mois si des faits importants pour la taxation ne peuvent encore être établis, étant réalisée. 4. a) Les recourants soutiennent que la responsabilité pénale de la société ne saurait être engagée sur le plan de l'impôt cantonal et communal. Selon eux, si l'art. 130 al. 4 AIFD constitue une base légale suffisante s'agissant de l'impôt fédéral direct, l'art. 128 LI ne saurait tenir lieu de base légale adéquate pour fonder le prononcé d'amendes à l'encontre de la société A. _____ SA. b) Cette question a été déjà examinée par le Tribunal administratif, qui a procédé à l'interprétation de l'art. 128 LI, en considérant qu'elle vise également les personnes morales en tant que contribuables. Ainsi ces dernières sont-elles assujetties à la loi pénale fiscale cantonale, en ce sens que leur responsabilité pénale est engagée par les actes des membres de leurs organes. Cette jurisprudence ayant été publiée, on se contentera de faire ici un renvoi aux considérants de l'arrêt FI 92/0154 du 8 octobre 1993, publié dans la RDAF 1994 p. 69ss. Il est toutefois permis de relever que le tribunal de céans a, depuis lors, confirmé cette jurisprudence de manière constante (voir notamment les arrêts FI 93/0123 du 13 avril 1999, FI 97/0082 du 6 novembre 1997, FI 95/0067 du 19 mars 1996 et FI 93/0079 du 4 novembre 1994). Ce moyen ne peut donc qu'être écarté. 5. a) Les recourants soutiennent également que les peines prononcées en matière de soustraction fiscale sont de véritables peines auxquelles les principes de droit pénal s'appliquent (ATF 116 IV 262). Se fondant sur un arrêt du Tribunal fédéral, dans lequel notre Haute Cour a reconnu que les garanties fondamentales posées par l'art. 6 CEDH et par l'art. 4 du protocole no 7 à la convention doivent s'appliquer en cette matière (ATF non publié du 15 novembre 1991), les recourants soutiennent qu'il est désormais admis que la pénalité fiscale répond entièrement aux critères posés par la Cour européenne des droits de l'homme dans son arrêt Oztürk du 21 février 1984 (série A, volume 73, § 50 et ss). Selon eux, il résulte de cette jurisprudence que si le tribunal de céans ne peut revoir l'ensemble de la présente cause en fait et en droit, voire en opportunité, le fait que l'Administration cantonale des impôts et le Département des finances ne remplissent pas la qualité de tribunal indépendant et impartial ni n'offrent les garanties données par les art. 4 et 58 Cst fédéral et par l'art. 6 CEDH ne saurait être réparé. b) Ce moyen doit également être écarté d'emblée. Le Tribunal administratif s'est toujours considéré, à l'instar de la Commission cantonale de recours à laquelle il a succédé dès son entrée en fonction, le 1er juillet 1991, comme une véritable juridiction d'appel en matière de procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale. On se contentera ici d'ajouter que le silence de l'AIFD et de la LI à cet égard a été comblé, puisque l'existence d'une autorité de

recours cantonale pouvant revoir toute erreur dans la décision attaquée et corriger tout vice de procédure est désormais imposée expressément par les art. 140ss de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, et par l'art. 50 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, cette dernière disposition devant être mise en oeuvre par les cantons au plus tard le 1er janvier 2001. D'un autre point de vue, les garanties tirées de la Constitution fédérale et de la Convention européenne des droits de l'homme s'appliquent effectivement à la procédure en rappel d'impôt et en soustraction, à tout le moins s'agissant de la soustraction fiscale, dont la procédure a été qualifiée de "pénale" par le Tribunal fédéral. La question de savoir si la procédure en rappel d'impôt revêt le même caractère, lorsque le rappel d'impôt est lié à la poursuite d'une soustraction fiscale, comme c'est le cas sous l'empire de l'art. 129 al. 1 AIFD, a cependant été tranchée par la négative par notre Haute Cour, qui considère que les rappels d'impôt n'ont pas de caractère pénal même s'ils sont accompagnés de la poursuite d'une soustraction fiscale (ATF du 22 mai 1997, in RDAF 1998 p. 179ss). En outre, dans sa jurisprudence rendue à propos de l'art. 6 CEDH et des art. 2 à 4 du Protocole No 7 à cette convention, le Tribunal fédéral a considéré, à propos de la soustraction fiscale, qu'elle revêt un caractère pénal justifiant que les droits et les garanties de procédure conférées à tout inculpé soient respectés, dont le droit à un tribunal, le droit d'être entendu et la présomption d'innocence. Notre Haute Cour a en particulier jugé, à propos du droit d'être entendu, que tous les défauts dont serait affectée la décision de première instance peuvent être corrigés par le biais de la procédure devant la commission cantonale de recours (ATF du 11 octobre 1993, in RDAF 1995 p. 118). Il reste que le pouvoir d'examen du tribunal de céans en matière fiscale ne saurait s'étendre au contrôle de l'opportunité des décisions des autorités inférieures, en l'absence d'une disposition légale expresse, conformément à l'art. 36 lit. c LJPA. Il résulte de ce qui précède que l'argument des recourants ne peut qu'être écarté.

6. a) Dans leurs déterminations du 20 janvier 1994, les hoirs de B. _____ reprochent encore à l'ACI de n'avoir pas pris en compte, - contrairement à l'AFC qui a exempté le de cujus de toute peine ou sanction eu égard à son état de santé physique et mental -, de l'état de santé de feu B. _____ dans le cadre de la fixation des amendes prononcées à l'encontre des héritiers, l'ACI se bornant à réciter la teneur des dispositions légales qui instituent la responsabilité solidaire des héritiers (art. 132 LI et art. 130 AIFD). Or, selon les hoirs, dans l'éventualité où les héritiers devraient répondre des conséquences des actes commis par le défunt, ceux-ci doivent être appréciés eu égard au degré de la faute et des autres circonstances imputables à ce dernier (voir l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 1991, in RDAF 1992 p. 324 cité par les recourants). Les hoirs considère en outre que l'art. 132 LI appliqué à l'encontre des héritiers est contraire au droit fédéral dans la mesure où il est de jurisprudence constante que les amendes revêtent un caractère pénal entraînant l'application entière des dispositions générales du code pénal et en particulier de l'art. 48 ch. 3 CP, selon lequel l'amende est éteinte par la mort du condamné. Dès lors, les amendes prononcées par l'ACI en matière d'impôt cantonal et communal doivent être annulées. b) Pour sa part, l'ACI soutient, dans sa duplique du 21 mars 1994, qu'à l'instar de l'art. 130 al. 1 AIFD, l'art. 132 LI, qui institue la responsabilité des héritiers pour les impôts soustraits et les amendes, représente une dérogation au droit pénal ordinaire (art. 48 ch. 3 CP) qui se justifie par les besoins particuliers du droit fiscal (voir l'arrêt publié in RDAF 1992 précité), ce qui correspond à la réglementation du droit civil en matière successorale (RDAF 1966 p. 248 et p. 248). Selon l'ACI, les amendes prononcées sur la base de l'art. 132

LI sont donc justifiées. c) Depuis l'introduction du litige à ce jour, la jurisprudence du tribunal de céans a jugé que l'art. 132 LI prévoyant la responsabilité des héritiers pour l'amende infligée au de cujus pour soustraction d'impôt est inconstitutionnelle, heurtant le principe "nulla poena sine culpa" (arrêt FI 94/0118 du 24 mai 1995, in RDAF 1995 p. 389). De même, le Tribunal fédéral a-t-il jugé que l'art. 130 al. 1 AIFD, - qui prévoit une telle responsabilité en matière d'impôt fédéral direct -, va à l'encontre de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme sur l'art. 6 ch. 2 CEDH, heurtant le principe de la présomption d'innocence y consacré. Dans sa jurisprudence, la Cour européenne a relevé qu'une telle responsabilité heurte par ailleurs une règle fondamentale du droit pénal, selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux, règle que le droit pénal général suisse reconnaît à l'art. 48 al. 3 CPS, aux termes duquel l'amende tombe si le condamné vient à décéder. De l'avis de la Cour, cette règle est aussi requise par la présomption d'innocence consacrée à l'art. 6 ch. 2 CEDH, selon lequel hériter de la culpabilité du défunt n'est pas compatible avec les normes de la justice pénale dans une société régie par la prééminence du droit. En revanche, le recouvrement des impôts impayés par le défunt ne saurait prêter à discussion, dans la mesure où il est normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le de cujus, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale. Ainsi, comme l'a relevé le Tribunal fédéral, la procédure en rappel d'impôt est une pure procédure de droit fiscal, à laquelle, selon la pratique constante des organes de la Convention, l'art. 6 CEDH ne saurait trouver application (ATF du

E. 22

mai 1997, in RDAF 1998 p. 179 ss.; ATF du 16 décembre 1997, in Archives 67 p. 470, sp. p. 475 s. et les références citées; voir le résumé de l'arrêt A.P., M.P. et T.P. c. Suisse du 29 août 1996, in RDAF 1997 p. 773; voir également deux résumés de jurisprudence, in Revue fiscale 1997 p. 448). d) Il résulte de la jurisprudence précitée que les décisions attaquées du 5 mai 1993 prononçant des rappels d'impôt et des amendes à l'encontre des hoirs de feu B._____ doivent être réformées, les amendes étant purement et simplement annulées et les rappels d'impôt devant, - dans le principe et sous réserve des considérants qui suivent -, être confirmés. 7. a) Les recourants invoquent encore, in limine litis, une violation de l'art. 128 al. 2 litt. a et b LI (mémoire complémentaire du 10 juin 1993, p. 10 et 11). Selon eux, les décisions prises à l'encontre de la société sont partiellement contradictoires, dans la mesure où l'autorité intimée a retenu qu'en matière d'impôt fédéral direct, les taxations des périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992 étaient provisoires au moment de l'ouverture du contrôle, de sorte que la contravention a été qualifiée de tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD), alors qu'elle a retenu une soustraction consommée au plan de l'impôt cantonal et communal, les périodes 1987-1988 et 1989-1990 ayant fait l'objet de taxation définitive. Selon les recourants, tout porte à croire que les contraventions en matière d'impôt cantonal et communal doivent aussi être qualifiées de tentative et conduire ainsi à une simple majoration de 10 % des éléments soustraits. b) Le tribunal relève qu'il y a lieu, sur ce point, de se référer aux explications fournies par le représentant de l'autorité intimée lors de l'audience du 17 mai 1994, à savoir que la différence de régime entre l'AIFD et la LI provient du fait que les taxations cantonales et communales sont devenues définitives en application de l'art. 98 al. 2 LI (disposition ne s'appliquant naturellement pas en droit fédéral) respectivement les premiers juillet 1989 et 1991. Aucun grief ne peut donc être fait aux décisions entreprises à cet égard. 8. a) Sur le fond, les recourants soutiennent que les montants repris à titre de frais représentation, de

parts privées aux frais de véhicules et de commissions aux indicateurs ne sauraient être pris en compte pour la détermination des pénalités infligées tant à la société qu'à ses actionnaires, ces éléments relevant du pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise. Les recourants se prévalent à cet égard d'assurances qui auraient été données par le représentant de l'autorité intimée, le 3 septembre 1992, lors d'un entretien avec M. C. _____ et Me Perlini, de la fiduciaire Dreyfus et Zurbuchen. b) En droit fédéral, 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). A teneur de l'art. 131 al. 2 AIFD, remplacé par l'art. 176 LIFD, la tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc. Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal sous réserve d'une importante exception, la Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI) n'opère en effet pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative, selon que la taxation est entrée en force ou non. En d'autres termes, pour se référer à une notion de droit pénal, l'art. 128 LI consacre une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, voir l'arrêt du Tribunal administratif FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b = RDAF 1994 p. 383 s.). Conformément à la définition donnée ci-dessus, la condition objective de la soustraction fiscale consiste en ce que le contribuable obtienne ou tente d'obtenir une taxation insuffisante en violant l'une des obligations que la loi lui impose, soit en cachant des faits importants pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexactes sur des faits importants pour déterminer celle-ci. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. c) L'examen de la condition objective permet de mettre en évidence si le contribuable a échappé indûment à l'impôt; en vertu du principe de la périodicité de l'impôt, cet examen doit se faire selon la loi fiscale en vigueur au moment où l'impôt a été détourné (arrêts FI 96/0002 du 22 juin 1998 et FI 93/0037 du 13 janvier 1995). En l'espèce, sont en cause les périodes de calcul 1985-1986 à 1989-1990; sur le plan fédéral, c'est donc sur la base de l'AIFD que doit être vérifié si les recourants ont obtenu des taxations insuffisantes. Les reprises d'impôt concernent des ristournes pour un montant de 235'178 fr. (dont la moitié a été reprise à l'encontre de C. _____ et l'autre moitié à l'encontre de B. _____ pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990) et divers frais non justifiés par l'usage commercial repris à l'encontre de la société et C. _____, à savoir des frais de représentation, par 5'000 fr., la part privée aux frais d'utilisation de véhicules non comptabilisée, par 7'200 fr. et des commissions aux indicateurs (9'300 fr.). Le total des montants soustraits atteint ainsi 256'678 francs. S'agissant de la société, les rappels d'impôts s'élèvent à 81'544 fr.35 (impôt cantonal et communal) et 27'202 fr.60 (impôt fédéral direct); s'agissant de C. _____, ils s'élèvent respectivement à 52'330 fr.20 et 23'467 fr.35 francs, pour les périodes fiscales allant de 1987-1988 à 1991-1992, et enfin, s'agissant des hoirs de B. _____, ils s'élèvent à 34'152 fr.80 et 15'500 fr.40 (période 1987-1988 et 1989-1990). Il s'agit donc de vérifier si les recourants ont obtenu des taxations insuffisantes ou, en d'autres termes, si les montants soustraits constituent des éléments imposables et si

B._____ et C._____ ont violé leur obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte. Cependant, la réalisation de la condition objective ne justifie pas à elle seule la perception du rappel d'impôt, du moins lorsque la taxation était définitive au moment de l'intervention de l'autorité. Il ressort en effet aussi bien de l'art. 128 LI que de l'art. 129 AIFD (remplacé sur ce point par l'art. 152 al. 2 LIFD) que la perception du rappel d'impôt est étroitement liée à la constatation d'une soustraction, ce qui sous-entend la réalisation non seulement de la condition objective, mais également de la condition subjective. Si cette dernière fait défaut, le fisc doit non seulement renoncer à l'amende, mais encore abandonner l'impôt auquel le contribuable a indûment échappé, à moins qu'il n'établisse que les conditions de la révision de la taxation sont remplies (sur tous ces points, voir l'arrêt du Tribunal administratif du 8 juillet 1994 FI 91/76, consid. 2). On examinera donc successivement ci-dessous si les conditions objectives et subjectives de la soustraction sont remplies. d) S'agissant de la société, tant l'art. 54 LI, que l'art. 49 AIFD (remplacé par l'art. 58 LIFD) prévoient que le bénéfice imposable ou, respectivement, le rendement imposable, se détermine d'après le solde du compte de pertes et profits, y compris les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, dont les libéralités en faveur de tiers et en particulier les prestations et avantages accordés aux actionnaires (art. 54 al. 1 lit. b LI et art. 49 al. 1 lit. b AIFD). Font partie de ces prestations, selon la pratique fiscale, non seulement les distributions apparentes mais également les distributions de bénéfices dissimulés, c'est-à-dire les répartitions de bénéfices d'une société de capitaux qui ne figurent pas ouvertement dans la comptabilité commerciale mais qui sont au contraire dissimulées par des écritures comptables, de telle sorte qu'elles apparaissent sous un faux jour ou n'apparaissent pas du tout (ATF du 2 avril 1996 rendu suite à l'arrêt FI 94/00323 du 1er mai 1995, in Archives 66 p. 458, sp. p. 463 et les références citées). La plupart des reprises ici litigieuses, sinon toutes, entrent dans la notion de distribution dissimulée de bénéfices aux actionnaires (ou prestations appréciables en argent). Parmi les exemples de prestations appréciables en argent, on cite notamment le cas de la renonciation en faveur de l'actionnaire d'un produit revenant à la société, ce qui est le cas des ristournes, de même que la comptabilisation dans les charges de la société de frais relevant des dépenses privées de l'actionnaire (ATF du 12 octobre 1992, in RDAF 1995 p. 38; J.-M. Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, p. 265 s.; E. Känzig, *Die direkte Bundessteuer*, no 73 ss ad art. 49 AIFD). La doctrine admet, au sujet des éléments nécessitant une appréciation, qu'on ne peut retenir une soustraction que dans les cas où la disproportion entre le montant admissible et le montant déclaré est considérable (E. Känzig/ U. Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, 3e partie, p. 509; dans le même sens, arrêts FI 94/035 du 17 novembre 1994 et FI 93/162 du 30 décembre 1993, consid. 6c à 6e). En telle hypothèse, il reste que pour retenir la réalisation d'une soustraction fiscale, il faut que la distribution dissimulée de bénéfices soit reconnaissable, tant pour les dirigeants de la société que pour le destinataire de la prestation. Ainsi convient-il, du point de vue fiscal pénal, de prouver, d'une part, la prestation ou la disproportion entre prestation et contre-prestation et, d'autre part, la faute du contribuable qui implique que le caractère de distribution de bénéfices ait été reconnaissable pour les dirigeants de la société (J.-M. Rivier, *op. cit.*, p. 276s). S'agissant de feu B._____ et C._____, l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD (remplacé par l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD) dispose que l'impôt sur le revenu des personnes physiques se calcule en particulier sur tout revenu de la fortune mobilière, notamment sur les intérêts, les rentes et les parts au bénéfices provenant d'avoirs ou de

participations de toute nature, ainsi que sur les indemnités et les avantages appréciables en argent qui sont accordés spécialement en plus de ces revenus ou à leur place. Par parts aux bénéficiaires, il faut entendre toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existantes (Archives 66 p. 458, sp. p. 467s). La législation cantonale contient une disposition analogue à l'art. 20 al. 1 lit. e LI. e) En l'espèce, l'instruction de la cause, y compris l'audition de M. Perlini et de M. Montandon, n'a pas permis au tribunal de déterminer si les assurances alléguées par les recourants leur avaient effectivement été données. Il reste donc à vérifier si les autorités fiscales ont apporté la preuve que l'imposition est incomplète et donc que les montants pris en compte pour fixer les amendes constituent une part du bénéfice net imposable. Si ces reprises apparaissent d'emblée fondées en ce qui concerne les ristournes, - ce qui permet de confirmer ici les rappels d'impôt adressés à la hoirie de B. _____ -, il reste que les montants pris en compte par l'autorité intimée, indûment portés en charge dans les comptes de la société, à savoir les frais de représentation (5'000 fr. pour l'année fiscale 1989), la part privée aux frais de véhicules appartenant à la société, utilisés aussi par C. _____ à titre privé (3'600 fr. par année pour la période 1991-1992) et les commissions aux indicateurs (4'500 fr. et 4'800 fr. pour les années fiscales 1991-1992) ont été repris, selon l'autorité intimée, parce que C. _____ n'a pas pu apporter la justification et la vraisemblance de ceux-ci, ne déposant ni pièces justificatives, ni n'indiquant les noms et adresses des bénéficiaires des commissions. Quant aux frais de véhicules, l'autorité intimée relève qu'aucune part privée n'a été comptabilisée, de sorte que les reprises y relatives sont fondées. Le tribunal observe que les recourants, qui se contentent de contester la qualification de soustraction au sujet de ces montants, n'ont toutefois apporté aucun élément ni aucune explication permettant de remettre en cause ces montants. Or, les éléments en question se rapportent soit à des frais privés de C. _____ que la société a assumés elle-même, soit à des avantages qu'elle lui a accordés sans contre-prestation. Partant, les recourants ne sauraient prétendre que l'on se trouve en présence d'éléments relevant de l'appréciation du chef d'entreprise. Il y a lieu bien au contraire de retenir l'hypothèse de la disproportion considérable entre le montant admissible et le montant déclaré, - aucune justification n'ayant été apportée -, que les montants soustraits constituent des éléments imposables et que les contribuables ont violé l'obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte. En définitive, le tribunal de céans confirme la reprise de ces montants, dont la non-comptabilisation ou la comptabilisation sans justification est constitutive, du point de vue objectif, d'une soustraction fiscale ou du moins d'une tentative de soustraction, selon la période fiscale et le contribuable considéré. 9. a) Les recourants réfutent la prise en compte d'infractions intentionnelles, contestant que feu B. _____, puis C. _____ aient eu l'intention et la volonté de tromper le fisc. Les recourants invoquent que la responsabilité première, voire exclusive, des infractions fiscales retombe sur les épaules de feu B. _____, qui a géré et dirigé la société presque exclusivement jusqu'à son décès, étant gravement atteint dans sa santé. Selon eux, le comportement adopté par C. _____ se rapproche pratiquement de l'instrument exécutant utilisé par l'auteur médiat qui n'a pas véritablement conscience de commettre un acte illicite. Ils considèrent que C. _____ a hérité du système funeste des ristournes confidentielles, pratique devenue coutumière à laquelle on ne pouvait pas échapper et à laquelle feu B. _____ n'a fait que se plier. C. _____ soutient qu'il n'avait aucune emprise sur le système de direction, étant l'héritier d'une situation laissée par son père qui doit en assumer

l'entière responsabilité. Les recourants appuient du reste leur argumentation sur le résultat de la procédure de révision menée par l'AFC, qui a exempté B. _____ de toute peine en raison de son état de santé et qui a infligé une amende de 10'000 fr. à C. _____ pour soustraction commise par négligence du fait que la société a omis de déclarer spontanément des ristournes non comptabilisées d'un montant total de 122'132 fr. encaissées en 1989 et d'en acquitter l'impôt d'un montant total de 42'746 fr. 20. Selon les recourants, C. _____ ne saurait être considéré comme un coauteur de l'infraction. b) N'est punissable pour soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 129 AIFD (art. 175 LIFD), 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 fiscale, au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD (art. 176 LIFD), le contribuable doit avoir agi intentionnellement ou, à tout le moins, par dol éventuel (RDAF 1991 p. 131). Selon la jurisprudence 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 de véritables sanctions de nature pénale (StE 1985 B 101.21 no 2; 1986 B 101.1 no 1; RDAF 1991 p. 288 et 1992 p. 331). 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 avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité, agissant alors par dol éventuel (Archives 66 p. 258, sp. p. 467; RDAF 1995 p. 38; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6). Le Tribunal fédéral a en particulier considéré qu'agit intentionnellement la société qui comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire principal et de sa famille, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite. Du point de vue subjectif, il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (Archives 63 p. 208). 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 se comporte de manière négligente 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 ces doutes ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 no 6; Höhn, Steuerrecht, 5e éd., Berne 1986, p. 605). c) Le tribunal observe qu'en l'espèce les montants litigieux sont importants, puisqu'il est question d'un montant total de 256'678 francs, ristournes comprises, pour les trois périodes de taxation concernées. Au vu de l'importance qualitative des ristournes non comptabilisées et de la présence, dans la comptabilité commerciale, de frais strictement privés de

l'actionnaire, que C. _____ n'a pas même pu justifier, il ne saurait se réfugier derrière le comportement de feu B. _____ pour échapper aux conséquences de ses actes. En effet, en sa qualité d'administrateur et actionnaire, il ne pouvait pas ignorer qu'une partie du bénéfice de la société allait échapper à l'impôt et qu'il s'octroyait personnellement, par ce biais, des avantages échappant à l'impôt au niveau de sa taxation personnelle. Cette constatation s'impose, il va sans dire, s'agissant des ristournes, au sujet desquelles l'argumentation du recourant, qui prétend, en résumé, avoir agi comme tout le monde et avoir subi le système de gestion de feu son père, n'est guère convaincante. Il n'est pas admis à soutenir que son père et lui-même ne se seraient pas rendus compte que les ristournes encaissées personnellement constituaient des "cadeaux" échappant à toute imposition fiscale. De même, s'agissant des frais strictement privés, C. _____ tente en vain de convaincre le tribunal qu'il a cru légitime de les faire supporter par la société, alors qu'il n'a aucunement renseigné le fisc sur l'importance de l'utilisation du véhicule de la société, ni sur les versements et les destinataires des commissions versées aux indicateurs, ni enfin sur la nature et l'étendue des frais de représentation non admis. Le tribunal de céans considère que C. _____ a bel et bien eu conscience de tromper le fisc en agissant de la manière qui lui est reprochée. Force est dès lors d'admettre que les conditions de la réalisation des soustractions fiscales, respectivement des tentatives, commises par intention, retenues par l'autorité intimée, sont bel et bien remplies en l'espèce. 10. a) Les recourants contestent également la qualification juridique des infractions retenues par l'autorité intimée à l'égard de la société, lorsque que celle-ci a retenu des soustractions fiscales qualifiées. Selon eux, dans la mesure où l'ACI et le Département des finances entendent opérer directement les redressements et prononcer les amendes en vertu des art. 128 LI et 129 AIFD, il faut considérer qu'ils admettent de ce chef la qualification juridique de soustraction simple conformément à la procédure des art. 132 al. 3 AIFD et 129 LI, constatant somme toute le peu de gravité du comportement de la recourante. Toute référence à la circonstance qualifiée doit dès lors être écartée, la soustraction qualifiée nécessitant le respect de la procédure pénale cantonale dont la dénonciation est l'une des conditions essentielles de la poursuite. Dans cette dernière hypothèse également, la recourante est d'avis que ni l'ACI ni le Département des finances du canton de Vaud ne constituent l'autorité pénale compétente au regard tant de la législation pénale cantonale que des garanties fondamentales posées par les art. 4 Cst et 6 § 1 CEDH. b) La question se pose de savoir dans quels cas les prestations appréciables en argent sont simultanément constitutives d'une soustraction, au sens des art. 128 LI, 129 et 131 al. 2 AIFD, voire de l'infraction aggravée d'usage de faux en matière fiscale au sens des art. 129 bis LI, respectivement 130 bis AIFD. Comme il a déjà eu l'occasion de l'affirmer, le tribunal de céans n'a pas à statuer de manière définitive sur cette dernière question, qui relève du juge pénal, mais il doit tenir compte de l'existence d'une soustraction qualifiée (avec faux) dans le cadre de la fixation de l'amende. Le délit d'usage de faux est réalisé si, lors d'une soustraction, l'auteur a fait usage de documents faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que livres comptables, bilans ou comptes de résultat. Le législateur vise ici clairement au premier chef les règles du droit de la comptabilité commerciale, dont la violation conduit à retenir l'existence de l'élément objectif de cette infraction. Parmi les cas les plus fréquents, on cite notamment le cas de l'absence de comptabilisation de recettes, de débiteurs (Archives 54, 464, StE 1989 B 101.2 no 8), ainsi que la comptabilisation dans les charges de l'entreprise de frais privés de l'actionnaire (dans ce sens l'arrêt FI 97/0082 du 6 novembre 1997 et les références citées: StE 1994 B 101.2 no 16; Archives 44, 53, sp. p. 56; 41, 313; Känzig/Behnisch, Die direkte

Bundessteuer, no 29 ad. art. 129 AIFD; arrêt FI 95/016 du 15 janvier 1996, consid. 1, non publié sur ce point, in RDAF 1997, 507). c) Il résulte de ce qui précède que C._____, agissant pour la société, conscient de dissimuler des éléments imposables ne figurant pas dans les déclarations d'impôts et dans la comptabilité de la société, ou figurant indûment dans cette dernière, a bien commis des soustractions qualifiées, en présentant à l'autorité fiscale une comptabilité incomplète et inexacte, grâce à laquelle des montants ont échappé à l'imposition. Les décisions attaquées doivent être confirmées sur ce point. 11. Il reste à examiner la question de la fixation des amendes infligées à la société et à C._____, celles concernant les hoirs de B._____ devant être annulées. S'agissant de la société, le total des montants soustraits ayant fait l'objet de pénalités, de 251'678 fr. a donné lieu à des amendes de 9'500 francs, 11'500 fr. et 300 francs, pour tentative de soustraction à l'impôt fédéral direct concernant les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, en application de l'art. 131 al. 2 AIFD. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, des amendes de 53'600 fr. et de 62'600 francs ont été prononcées pour soustraction fiscale concernant les périodes 1987-1988 et 1989-1990 selon l'art. 128 LI, une majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992, conformément à l'art. 128 al. 2 lit. a LI. Pour C._____, le total des montants soustraits ayant fait l'objet de pénalités est de 139'090 francs, le total des amendes, fixées en application des art. 129 al. 1 litt. b et 131 al. 2 AIFD, étant respectivement de 7'000 fr. pour soustraction fiscale concernant la période 1987-1988, 4'500 fr. et 500 fr. pour tentatives de soustraction concernant les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992 (impôt fédéral direct). Quant à l'impôt cantonal et communal, les amendes prononcées sont de 7'200 fr. et 9'100 fr. pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990, une majoration de 10% des éléments soustraits étant également comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. a) Les recourants reprochent à l'autorité intimée de s'être contentée d'appliquer systématiquement son propre barème sans prendre en considération la notion de faute. Ils relèvent qu'elle se doit d'appliquer à toutes les infractions fiscales les principes généraux du Livre premier du Code pénal suisse, notamment les art. 48 et 63 CPS, cette obligation découlant d'ailleurs de l'art. 333 CPS pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct et de l'art. 4 Cst. féd. pour les impôts cantonaux et communaux. Selon les recourants, l'administration intimée a violé les principes fondamentaux du droit fédéral, applicables directement voire éventuellement au titre de droit cantonal supplétif, et ces décisions doivent par conséquent être annulées ou réformées déjà pour ce motif. S'agissant de l'individualisation de la peine, les recourants soutiennent que l'autorité intimée ne saurait faire abstraction de ces principes fondamentaux et fixer la peine selon des critères purement objectifs touchant aux éléments matériels de l'infraction et qui ne soit fondée que sur le seul résultat matériel de l'acte incriminé. Selon eux, l'application du barème interne, en fonction notamment de l'importance des éléments soustraits par rapport à une taxation correcte, a pour conséquence que la faute a été essentiellement objectivée par le rapport existant entre ces deux montants. Les recourants invoquent par ailleurs le principe de la "lex mitior" posé à l'art. 2 al. 2 CPS, en se référant aux art. 175 LIFD et 56 LHID, - cette dernière disposition devant entrer en vigueur le 1er janvier 2003 -, selon lesquels, en règle générale, l'amende sera fixée au montant simple de l'impôt soustrait. Les recourants soutiennent enfin que C._____ a spontanément annoncé les faits qui lui sont reprochés, dès l'ouverture de la procédure de révision par M. Ruffieux, inspecteur de l'AFC, le 3 juillet 1991, ce dont il a également informé l'ACI en août 1991. Cette circonstance essentielle pour la fixation des amendes doit dès lors être prise en

considération et non pas la simple collaboration retenue par l'autorité intimée. Les recourants se plaignent également de ce que le total des sommes réclamées soit à titre de rappels d'impôt soit à titre d'amendes de l'ensemble des recourants se montent à plus de Fr. 550'000.- (pour des soustractions s'élevant à un peu plus de Fr. 250'000.-) soit à environ 215% des montants soustraits (en tenant compte de l'impôt anticipé non récupérable). Pour eux, les barèmes utilisés par l'autorité intimée se traduisent par une rigueur excessivement schématique ne tenant pas compte des circonstances particulières propres aux contribuables visés, de leur degré de culpabilité - notamment lorsqu'il s'agit d'héritiers - ni du fait que dans le cas particulier la totalité de la charge sera finalement supportée par le recourant C._____ lui-même. Les recourants invoquent encore le fait que la double charge résultant de l'existence de deux contribuables distincts (société anonyme d'une part, actionnaires de l'autre) est particulièrement inéquitable en l'espèce, parce que l'entreprise A._____ a été exploitée de longues années en raison individuelle et que le choix de la société anonyme en 1974 est intervenu essentiellement pour des raisons successorales, sans que cette modification de la structure de l'entreprise ne change quoi que ce soit à son fonctionnement. Enfin, les recourants font valoir que les sommes réclamées par l'autorité fiscale sont de nature à mettre en péril la survie de l'entreprise, compte tenu des difficultés conjoncturelles régnant sur le marché de la construction depuis le début des années 1990. Les recourants invoquent 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 des 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. b) 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 G. 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 (voir en dernier lieu l'ATF 123 IV 49 renvoyant, au sujet de la motivation de la fixation de la peine, à l'ATF 116 IV 289 et 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43 et à l'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). Il ressort généralement de la pratique de l'ACI, qu'en matière d'impôt cantonal et communal, des amendes sont prononcées avec un coefficient de l'ordre de une fois le montant d'impôt soustrait pour la société, le coefficient étant réduit environ de moitié à l'encontre de l'actionnaire. En matière d'impôt fédéral direct, l'ACI opère également une réduction, mais moins forte, compte tenu des barèmes de l'Administration fédérale des contributions (voir à ce sujet notamment les arrêts FI 97/0082 du 6 novembre 1997, FI 93/0079 du 4 novembre 1994 et FI 92/0154 du 8 octobre 1993). Dans sa jurisprudence constante, le tribunal de céans a approuvé l'application des barèmes en matière de fixation d'amendes fiscales (voir en particulier l'arrêt FI 93/0128 du 8

décembre 1995), de même qu'il a, de manière générale, confirmé la pratique de l'ACI, en relevant en particulier que cette apparente différence de traitement avec les entreprises individuelles est conforme au principe de l'égalité de traitement, les régimes d'imposition des entreprises individuelles, respectivement des sociétés anonymes différant très sensiblement, en raison notamment de la double imposition économique qui frappe les secondes. Pour le surplus, une réduction substantielle de la quotité de l'amende prononcée à l'encontre des membres des organes de la société par rapport à celle infligée à la personne morale tient suffisamment compte de la charge définitive que représente pour eux le non-remboursement de l'impôt anticipé. Le Tribunal fédéral a confirmé le bien-fondé de cette manière de faire dans un arrêt du 4 avril 1995 (RDAF 1996 p. 172, sp. consid., 6b). c) Il sied encore de relever que les prononcés d'amendes, en tant qu'ils concernent l'impôt fédéral direct, se rapportent à des infractions dont la réalisation supposée est antérieure à l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1995, de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), qui a abrogé l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). La jurisprudence du Tribunal administratif à propos de l'art. 2 al. 2 du Code pénal (CP), consacrant le principe de la "lex mitior", a considéré que ce principe est également applicable en matière fiscale, s'agissant de la fixation des amendes. En vertu de cette jurisprudence, le recourant bénéficie, devant le Tribunal administratif, - qui a toujours examiné les recours dirigés contre des amendes fiscales en se considérant comme une véritable juridiction d'appel, revoyant librement la cause en fait et en droit - , du principe selon lequel celui qui a commis un crime ou un délit (la règle est également applicable aux contraventions en vertu de l'art. 102 CP) sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, doit être jugé en application de cette loi si elle lui est plus favorable (voir l'arrêt du 15 mars 1995 FI 93/0101 en la cause G. et L. C., consid. 3, et les références citées). Dans cet arrêt, le Tribunal administratif est arrivé à la conclusion que l'art. 175 LIFD, qui a remplacé l'art. 129 AIFD selon lequel l'amende peut aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait, constitue indéniablement une loi plus douce que l'ancienne, à tout le moins s'agissant d'une infraction consommée, puisqu'il prescrit que l'amende est en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait, avec cette précision qu'elle peut être réduite jusqu'au tiers en cas de faute légère et triplée en cas de faute grave (voir également l'arrêt FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2). Il est permis de relever que le tribunal s'est montré plus réservé s'agissant de la tentative de soustraction, dès lors que la latitude de l'autorité était plus large sous l'empire de l'AIFD (art. 131 al. 2), - ce qui lui permettait d'arrêter l'amende à un montant atteignant, en principe, la moitié de l'amende qui aurait été infligée en cas de soustraction (voir Archives 56, p. 355) -, que dans la LIFD qui impose à l'autorité de répression de fixer une peine équivalant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, mais qui, surtout, ne fixe aucun plafond (art. 176 al. 2). Le tribunal considère néanmoins qu'en l'espèce, le présent arrêt intervenant postérieurement à l'entrée en vigueur de la LIFD, il convient, dans le principe, d'appliquer l'art. 175 LIFD aux infractions consommées et l'art. 131 al. 2 AIFD aux tentatives de soustraction. Cette question n'est toutefois pas décisive en l'espèce, en ce sens que les amendes prononcées à l'encontre des recourants respectent tant les anciennes que les nouvelles dispositions légales, si l'on considère qu'il s'agit de tentatives de soustraction pour les trois périodes litigieuses, concernant la société, de même pour les deux dernières périodes, concernant C._____, seule la période 1987-1988 ayant fait l'objet d'une amende, pour soustraction consommée, de 7'000 francs, alors que les rappels s'élèvent à 7'022 fr. 40. d) Sur le plan de

l'impôt fédéral direct, les recourants se sont vu appliquer l'art. 129 al. 1 AIFD, qui sanctionne la soustraction d'une peine d'amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait, l'art. 131 al. 2 AIFD prévoyant qu'en cas de tentative de soustraction, l'amende va de 20 à 20'000 francs. Les "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" (Archives 56, 344), ont été édictées par l'AFC sous l'empire de l'AIFD en vue de faciliter la fixation du montant de l'amende et d'unifier les pratiques cantonales. Le barème (dans sa version 1987) prévoit des amendes s'échelonnant entre une et deux fois le montant de l'impôt soustrait. 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, de même que les circonstances personnelles, qui doivent être pris en considération (ATF 121 II 257, sp. consid. 6 p. 271s; ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par M. Zweifel, in *Mélanges Zuppinger*, p. 543 ss, U. 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). Le barème que ces instructions contiennent n'est cependant pas conforme à l'art. 175 al. 2 LIFD, puisqu'il prévoit des amendes s'échelonnant entre une et deux fois le montant de l'impôt soustrait, tandis que la nouvelle disposition fédérale pose le principe d'une amende égale à l'impôt soustrait. L'AFC a ainsi édicté une circulaire qui donne, à ce sujet, non plus un barème, mais les critères de la fixation de la peine (Circulaire no 21 sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, in RDAF 1996 p. 20ss., sp. p. 31s.). S'agissant de la société, la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 67,5 % en 1987-1988, de 68,6 % en 1989-1990 et de 62,4 % en 1991-1992. Dès lors qu'il s'agit de tentatives de soustractions intentionnelles qualifiées pour les trois périodes considérées, le barème relatif à l'AIFD indique que les amendes pouvant être prononcées sont de 0,8 fois le montant d'impôt soustrait pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 et de 0,5 fois le montant de l'impôt soustrait pour 1991-1992. Au vu de l'ensemble des critères pertinents pour la fixation des amendes, il y a lieu de considérer que l'autorité intimée, qui a fixé le montant des amendes dans la fourchette prévue par l'art. 131 al. 2 AIFD et à concurrence, globalement, de 0,78 fois le montant des impôts soustraits, n'a pas outrepassé les limites posées par ledit barème, ni du reste celles posées par l'art. 176 LIFD, de sorte que la décision entreprise doit être confirmée dans son principe. Quant à C._____, la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 13,7 % en 1987-1988, de 8 % en 1989-1990 et de 4,5 % en 1991-1992. Selon le barème relatif à l'AIFD, les amendes pouvant être prononcées, en cas de soustraction, sont de 1,1 fois le montant d'impôt soustrait pour la période 1987-1988 et 1 fois le montant d'impôt soustrait pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992. Les amendes correspondant globalement à 0.51 fois les montants d'impôts soustraits, la quotité des amendes apparaît conforme tant à l'art. 129 AIFD, 175 LIFD que 131 al. 2 AIFD et 176 LIFD. e) S'agissant de

la soustraction en matière d'impôt cantonal et communal, l'article 128 LI dispose que l'amende peut atteindre cinq fois l'impôt soustrait, une majoration de 10% des éléments soustraits étant prévue lorsque la contravention est constatée avant la fin de la période de taxation. Les directives non publiées de l'Administration cantonale des impôts du 27 juillet 1981, légèrement remaniées en août 1992, concernant les rappels d'impôts et les amendes en cas de soustraction fiscale, distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée, et précisent que la quotité de l'amende 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. Elles comprennent un tableau récapitulatif (barème), destiné à servir de guide à la fixation des amendes. 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 (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP) (voir en ce sens les arrêts FI 91/67 du 20 novembre 1992 et FI 93/162 du 30 décembre 1993). S'agissant de la société, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations d'impôt exactes est de 58,9 % en 1987-1988 et de 59,8 % en 1989-1990. Selon le barème, il s'agit d'un cas de soustraction grave, avec collaboration du contribuable, pour lequel l'amende devrait se situer entre 1,5 et 3,5 fois le montant d'impôt soustrait, la majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. Force est donc de constater que les amendes réprimant les soustractions d'impôt cantonal et communal, de 1,5 fois les impôts soustraits, pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990, ont été fixées au minimum de la fourchette prévue par le barème. Quant à C. _____, la même conclusion s'impose. En effet, l'autorité intimée indique que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations d'impôt exactes est de 10 % pour 1987-1988 et de 6,8 % pour 1989-1990 (soustractions légères). Ainsi, le barème prévoit, en cas de collaboration du contribuable, une amende se situant entre 0,5 et 1,25 fois le montant d'impôt soustrait pour 1987-1988 et 1989-1990, la majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. Dès lors que les amendes ont été fixées, globalement, à environ 0,39 fois le montant d'impôt soustrait, l'autorité intimée a tenu compte du barème en faveur du recourant et n'a donc pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Cette conclusion s'impose d'autant plus si l'on prend en considération les intérêts de retard sur les montants d'impôts soustraits. f) Comme le relève l'autorité intimée, les amendes ont bien été modulées afin de tenir compte de la gravité objective et subjective des infractions commises par la société et C. _____ ainsi que de la situation particulière de ceux-ci. Les amendes prononcées ont fait l'objet d'une appréciation globale qui a pris en considération notamment la nature et l'origine des différents éléments soustraits. Le tribunal de céans considère, d'une part, que l'application des barèmes n'a pas été rigide et, d'autre part, que la motivation des décisions attaquées tient compte correctement de l'ensemble des circonstances entourant les infractions commises, les mobiles, les antécédents et la situation personnelle de la société et de C. _____, - et avant lui B. _____ -, membres successifs d'un organe engageant celle-ci. Du reste, on ne saurait à cet égard suivre l'argumentation des recourants, qui soutiennent avoir fait une annonce spontanée des ristournes soustraites, en août 1991. Dans sa duplique du 21 mars 1994, l'autorité intimée considère qu'il ne saurait y avoir en l'espèce

de dénonciation spontanée au sens de la Circulaire no 10 de l'AFC du 9 décembre 1987, selon laquelle tel est le cas lorsqu'un contribuable annonce son infraction, de lui-même, spontanément, c'est-à-dire sans y avoir été incité par la crainte que le fisc ne soit déjà sur le point de découvrir lui-même l'infraction ou qu'il ne la découvre par un autre moyen, par exemple, à la suite de la dénonciation d'un tiers. Selon l'autorité intimée, au vu de la procédure de révision engagée par l'AFC le 3 juillet 1991, les indications fournies par les recourants après l'ouverture de cette procédure devant l'AFC ne sauraient être tenues pour spontanées. Le tribunal de céans observe, au vu des circonstances ayant entouré l'annonce, par C. _____, des ristournes à l'ACI, qu'il ne s'agit effectivement pas d'un cas de figure permettant la prise en compte de cette circonstance atténuante, et que c'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a tenu compte de la seule collaboration des recourants dans le cadre de la fixation des amendes. Il a en outre été tenu compte, à juste titre, à charge des recourants, du fait que les soustractions ont été commises à répétées reprises, sur plusieurs périodes fiscales, au moyen d'une comptabilité inexacte et pour un montant global objectivement important. A leur décharge, l'autorité intimée a justement pris en considération, outre la collaboration des recourants dans le cadre de la procédure en rappels d'impôt et en soustraction, l'absence d'antécédents de ceux-ci et de la société en matière de droit pénal fiscal, leurs situations financières, les difficultés rencontrées dans le secteur d'activité de la société, l'état civil et les charges familiales C. _____, de même que les revenus et fortunes de dernier. Il apparaît de plus que les amendes tiennent compte de la double imposition économique société - actionnaires et des répercussions des soustractions commises en matière d'impôt anticipé. La quotité des amendes, fixée globalement au-dessous des fourchettes prévues par les barèmes et en conformité du cadre de peine des art. 175 et 176 LIFD, apparaît proportionnée aux fautes commises et, compte tenu de l'ensemble des circonstances, le tribunal estime que les décisions attaquées prises à l'encontre de la société et de C. _____ doivent être confirmées dans leur intégralité, tant s'agissant des rappels d'impôt que des amendes infligées aux recourants, seules les décisions du 5 mai 1993 rendues à l'égard des hoirs de B. _____ devant être réformées, en ce sens que les amendes sont annulées. 12.

a) Les recourants concluent enfin à ce que les rappels d'impôts et les amendes puissent être déduits fiscalement, sur la base de l'art. 49 al. 2 AIFD et, en vertu du principe de l'égalité de traitement dans la loi et devant la loi (art. 4 Cst féd.) et de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 2 D.T. Cst féd.), sur la base de l'art. 55 LI s'agissant de l'impôt communal et cantonal. Les recourants reprochent à l'autorité intimée de s'être bornée à additionner les amendes infligées pour chaque période qui a fait l'objet de rappels d'impôts, s'abstenant de déduire du rendement déterminant les déductions d'impôts et d'amendes relevantes à chaque période. Selon eux, l'interdiction faite à la société de déduire fiscalement les amendes est arbitraire et relève d'un abus du pouvoir d'appréciation, raisons pour lesquelles les décisions attaquées doivent être annulées ou réformées dans le sens qui précède. b) L'argument des recourants, qui estiment que les compléments d'impôts relatifs aux périodes de taxation 1987-1988 et 1989-1990 devraient respectivement être portés en déduction des impôts repris pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992, ne résiste pas à l'examen. En effet, les art. 49 al. 2 AIFD et 55 al. 1 lit. a LI ne sauraient permettre la déduction après coup des impôts qu'une société pourrait être amenée à payer à la suite d'un redressement fiscal, dès lors que la société a pu disposer de l'entier des montants ou avantages non déclarés sans avoir à payer sur ceux-ci un quelconque impôt. Si une rectification peut avoir lieu, ce n'est qu'en vertu de la découverte d'une infraction. Il va sans dire que les écritures rectificatives ne sauraient être admises en telle

hypothèse, à savoir en cas de violation des prescriptions concernant la tenue de la comptabilité (RDAF 1984 p. 463; 1977 p. 226). Partant, l'autorité fiscale a la possibilité de revoir la taxation et d'exiger les compléments d'impôt correspondant aux montants non déclarés. Mais ce n'est qu'au moment où la décision de modification de la taxation entre en force que les compléments d'impôt deviennent exigibles et constituent une charge pour la contribuable. Il est donc tout à fait logique de considérer que c'est dans la période fiscale suivant celle au cours de laquelle entrera en force la décision de modification de la taxation que les compléments d'impôt pourront être déduits fiscalement (dans le même sens, voir les arrêts FI 93/0100 du 28 octobre 1994, citant E. Känzig, Die direkte Bundessteuer, no 200 ad art. 49 AIFD; FI 93/0121 du 9 novembre 1994; FI 93/0123 du 13 avril 1999). Quant à la possibilité de déduire les amendes fiscales du bénéfice de la société, désormais expressément exclue par l'art. 59 lit. a LIFD, le tribunal observe que ni l'art. 49 al. 2 AIFD, ni l'art. 55 al. 1 lit. a LI ne prévoient une telle déduction, certes prévue pour les impôts. Il est vrai qu'une partie de la doctrine y semble favorable (H. Masshardt/ F. Gendre, Commentaire IDN, Lausanne, 1980, ad. art. 49 al. 2, p. 298s, cité par les recourants; voir également W. Rysler/ B. Rolly, Précis de droit fiscal suisse, Berne, 1994, p. 157). Le tribunal considère néanmoins, comme en matière de rappels d'impôt, qu'il n'est pas admissible de déduire les amendes fiscales avant même qu'elles ne soient exigibles, ni de calculer la quotité des amendes d'une période fiscale en tenant compte des rappels et/ou des amendes prononcées pour la période précédente, de sorte que ce grief apparaît également, de ce point de vue, mal fondé. Le tribunal considère qu'on ne peut qu'exclure les amendes des déductions légales entamant le bénéfice imposable de la personne morale, en raison de la responsabilité pénale qu'elle assume du fait des membres de ses organes. Ce moyen doit donc également être écarté. 13.

Il résulte des considérants qui précèdent que les recours de la société A. _____ SA et de C. _____ doivent être rejetés. S'agissant du recours des hoirs de feu B. _____, la question se pose de savoir s'il doit être admis ou seulement partiellement admis, dès lors que les rappels d'impôt doivent être confirmés, seules les amendes devant être annulées. Le tribunal se réfère ici au mémoire de recours des hoirs du 4 mai 1993 et plus particulièrement aux conclusions prises par ceux-ci dans les déterminations du 20 janvier 1994, par lesquelles tant les hoirs de feu B. _____ que C. _____ ont d'abord confirmé, avec suite de frais et dépens, les conclusions prises dans leurs recours respectifs déposés les 4 et 25 juin 1993, puis ont précisé leurs conclusions en concluant principalement à l'annulation des décisions des 5 et 25 mai 1993 rendues à l'encontre de la hoirie de feu B. _____ et de C. _____ et, subsidiairement, à ce que les amendes prononcées soient réduites dans une mesure considérable que justice dira. Le tribunal de céans constate que les hoirs de feu B. _____ n'ont ainsi pas contesté que le principe-même et/ou la quotité des amendes, puisqu'ils ont principalement conclu à l'annulation des décisions entreprises, visant par là-même non seulement les pénalités fiscales, mais aussi les rappels d'impôt. Il y a dès lors lieu de n'admettre que partiellement leur recours. Les frais de la procédure, de 10'000 francs, sont répartis entre les recourants, le montant de 5'000 francs étant mis à la charge de la société A. _____ SA, le montant de 3'500 francs étant mis à la charge de C. _____, ces montants étant compensés par les dépôts de garantie opérés, de même qu'un montant de 1'500 francs est mis à la charge des membres de la hoirie de feu B. _____, solidairement entre eux, ce montant étant compensé par le dépôt de garantie opéré dont le solde, par 2'000 francs, leur est restitué. En outre, les hoirs de B. _____ obtenant partiellement gain de cause, le Tribunal administratif condamne l'Etat de Vaud, par le budget du Département des finances,

Administration cantonale des impôts, à leur verser une indemnité de dépens de 1'400 (mille quatre cents) francs, solidairement entre eux (art. 55 LJPA).

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