

VD_OMNI FI.1993.0026 vom 24. Februar 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-02-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0026

FR: VD_OMNI FI.1993.0026 du 24 février 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0026 del 24 febbraio 1994

Regeste

c/ ACI | Punissabilité PM. Le contribuable ne peut invoquer après coup que les ristournes encaissées par lui constituaient en réalité un emprunt; au moment où il l'allègue, l'infraction est déjà consommée.

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. d) 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. e) 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). f) 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. g) Pour le reste, le tribunal constate que la quotité de l'amende, que la société n'a d'ailleurs pas contestée, est raisonnable au regard de l'ensemble des circonstances.

L'application d'un coefficient légèrement inférieur à 1 (0,85 environ) a conduit l'autorité intimée à prononcer une amende totale de Fr. 87'000.- pour les deux premières périodes litigieuses. Compte tenu de l'importance des montants non déclarés, respectivement soustraits (Fr. 276'200.- environ et Fr. 101'000 environ), de la période relativement longue durant laquelle l'infraction s'est poursuivie, de la production d'une fausse comptabilité et du fait que l'organe de la société ne pouvait pas ignorer que les ristournes encaissées devaient être enregistrées dans sa comptabilité, cette amende peut être qualifiée de modérée. Elle tient en tout cas suffisamment compte des seules circonstances atténuantes qu'on peut retenir en faveur de la recourante, à savoir le fait d'avoir collaboré de manière irréprochable au redressement fiscal et le fait d'avoir recommencé à comptabiliser les ristournes avant l'intervention officielle du fisc; il est précisé, sur ce dernier point, que l'appréciation doit être nuancée car le changement d'attitude a également été influencé par des informations sur le risque d'une future intervention du fisc, ainsi que l'a reconnu A. _____ à l'audience. Enfin, pour la période fiscale 1991-1992, la société a bénéficié d'un régime encore plus favorable, puisque les éléments imposables ont été majorés de 10 %. La sanction est donc d'autant moins critiquable. h) Vu ce qui précède, le recours de la société doit être rejeté.

3. a) Le principal argument du recours des époux A. _____ repose sur la thèse selon laquelle les encaissements de ristournes effectués par le premier nommé entre 1985 et 1990 constituent des prêts de la société en sa faveur, prêts qu'il a remboursés en 1991 grâce au dividende de Fr. 800'000.- qu'il s'est distribué, ce que traduisent les écritures comptables correctrices passées par la société en 1991. Cette thèse n'est pas crédible. Aucun élément du dossier, abstraction faite des écritures correctrices précitées, ne l'accrédite. En l'absence d'indices contraires, il suffit, pour s'en convaincre, de constater que les recourants n'ont jamais annoncé au fisc devoir de l'argent à la société, alors qu'ils déclaraient une fortune importante, et que la société n'a pas non plus, au cours des exercices 1985 à 1990, enregistré de créance envers son actionnaire et administrateur se rapportant aux ristournes en question. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a considéré que A. _____ a en réalité bénéficié de rendements de participations au sens des art. 20 al. 1 let. e LI et 21 al. 1 let. c AIFD et qu'en ne les déclarant pas, il s'est rendu coupable d'une soustraction fiscale. Les écritures correctrices passées à fin 1991 ne sauraient avoir d'influence sur cette appréciation. Pour examiner s'il y a soustraction ou tentative de soustraction, il faut se placer au moment où le contribuable remet sa déclaration aux autorités fiscales et vérifier si, à ce moment, les éléments constitutifs de l'infraction sont réalisés. Des événements postérieurs ne sauraient avoir d'autre incidence que de déterminer le degré de réalisation de l'infraction; cela ne vaut d'ailleurs qu'en droit fédéral, puisque l'art. 128 LI n'opère pas de distinction entre tentative et soustraction consommée selon que la taxation est entrée en force ou non au moment où l'autorité fiscale ouvre la procédure de soustraction (pour la distinction, v. TA, arrêt FI 91/76 du 8 juillet 1993). En l'espèce, les

écritures comptables enregistrées le 17 décembre 1991 par la société (v. pièces 6 et 7 du bordereau déposé par les recourants à l'audience), qui ne peuvent être interprétées autrement qu'une tentative de convertir en emprunt les revenus perçus directement par A. _____ entre 1985 et 1990, ont été passées bien après le dépôt des déclarations pour les trois périodes litigieuses. Elles sont donc irrelevantes quant au point de savoir si A. _____ a soustrait ou tenté de soustraire des impôts au fisc. En effet, au moment où elles ont été portées en compte, les infractions reprochées à A. _____ étaient déjà réalisées, soit au stade de la tentative, soit au stade de la soustraction consommée. A. _____ a encore objecté qu'il n'avait en tout cas pas à déclarer les ristournes provenant du consortium G. _____ dans la mesure où, faute de décompte final, ces montants ne lui étaient pas encore acquis au moment où il les a encaissés. Cet argument n'est pas non plus convaincant. En examinant les écritures comptables correctrices passées à fin 1991, censées convertir en emprunt les encaissements effectués entre 1985 et 1990, on constate que la société a traité toutes les ristournes de la même manière. Or si, comme le soutient maintenant le recourant, des montants encaissés entre 1985 et 1990 n'étaient pas encore acquis à cette époque, on ne comprend pas pourquoi ils ont été inclus dans les écritures correctrices et comptabilisés comme recettes de la société. La position du recourant est surprenante pour un autre motif encore. Au vu de la pièce 1 du bordereau déposé à l'audience, on constate que la presque totalité des ristournes afférentes au consortium précité et encaissées par A. _____ en 1989 ont trait à des commandes passées à E. _____ SA pour les chantiers "1*****", "2*****" et "3*****". Mais si, comme le fait valoir le recourant, ces montants n'étaient pas réellement acquis, on ne saisit pas pourquoi la société a comptabilisé normalement l'année suivante des ristournes versées par le même fournisseur et pour les mêmes chantiers, ce qu'atteste également la pièce susmentionnée. Au surplus, la thèse des époux A. _____, qui, comme on l'a vu, repose sur l'enregistrement d'écritures correctrices après la clôture des exercices déterminants, se heurte également aux règles fiscales régissant la comptabilité des personnes morales. Ce procédé n'est en effet admis que très restrictivement en droit fiscal. L'ACI se réfère à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière d'impôt anticipé (RDAF 1984, 460 et 1977, 226; pour d'autres exemples, v. ég. Archives 14, 504; Archives 19, 223 = RDAF 7, 11; Archives 28, 118, 298 et 542). Cette jurisprudence s'appuie en outre sur une pratique extrêmement restrictive développée en matière d'imposition des coupons (v. à ce sujet Pfund, Verrechnungssteuer, ch. 1.17 ss ad art. 12 LIA). La pratique paraît moins rigoureuse en matière d'impôt fédéral direct; néanmoins, l'admissibilité d'écritures correctrices passées après la clôture d'un exercice, voire même après l'entrée en force de la taxation, est exceptionnelle (Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 199 et les références citées). En tous les cas, des modifications de bilan ne peuvent intervenir si leur but est purement fiscal. Ainsi, une société ne peut modifier son bilan pour revenir sur une distribution de bénéfice dissimulée; ce n'est qu'en cas d'erreur manifeste et excusable que certaines corrections peuvent avoir lieu (Rivier, *ibid.*, avec références à Känzig). En principe, le bilan ne peut être modifié après que la taxation est devenue définitive, sauf si l'on se trouve dans une cas de révision (Rivier, *ibid.*). En l'occurrence, les taxations de la société étaient toutes définitives au moment où les modifications comptables évoquées ci-dessus ont été effectuées. On ne voit pas quel motif particulier justifierait ces corrections. En tout cas, l'intention d'échapper à l'impôt ou à l'amende ne saurait entrer en ligne de compte. b) Se fondant sur la dénonciation pénale évoquée plus haut (partie "En fait", let. F. in fine), A. _____ s'est prévalu à l'audience du principe "ne bis in idem". aa) Le principe "ne bis in idem" ressortit au droit constitutionnel,

soit à l'art. 4 Cst, et s'impose à l'autorité fiscale (ATF 115 Ib 152; 90 IV 133; G. Mueller, Commentaire de la Constitution fédérale, ad art. 4, no 56, p. 25). Selon ce principe, nul ne peut être poursuivi ou jugé deux fois pour la même infraction (StE 1993 B 102.1 no 5 et les références citées). Il a trouvé une consécration supplémentaire à l'art. 4 du protocole additionnel no 7 (PA 7) à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : la Convention) entré en vigueur pour la Suisse le 1er novembre 1988 (RS 0.101.07). Selon le chiffre 1 de cette disposition, nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat. L'application du principe "ne bis in idem" est ainsi subordonnée à l'existence d'une décision judiciaire antérieure ayant déjà statué sur ce qui fait l'objet de la nouvelle poursuite. Cela implique d'une part que le juge qui a statué devait avoir une compétence de jugement illimitée qui lui était attribuée par la loi et d'autre part que les faits objets de la seconde procédure aient effectivement été examinés par le premier juge. Il résulte de manière claire de ce qui précède que le recourant ne peut en l'état se plaindre avec succès de la violation du principe "ne bis in idem" puisque, à l'heure actuelle, les questions que le tribunal de céans est appelé à examiner et qui, par hypothèse, se confondraient avec celles soumises à l'appréciation du juge pénal, n'ont pas donné lieu à un jugement définitif de la part de cette dernière autorité. bb) La solution de la question de fond dépend essentiellement de savoir s'il y a identité d'objet entre l'infraction de soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 129 AIFD et celle qu'on peut qualifier d'"escroquerie fiscale" au sens des art. 129bis LI et 130 bis AIFD. Dans l'ATF 116 IV 262, le Tribunal fédéral a laissé la question ouverte. Après avoir constaté que l'AIFD prévoit expressément et tout à fait clairement deux procédures distinctes pour la soustraction et l'escroquerie, il a estimé qu'une double incrimination était admissible. Toutefois, il a tranché en ce sens uniquement au motif que, même s'il devait arriver à la conclusion que ce système violait le principe "ne bis in idem", il n'avait pas la possibilité de l'abolir, vu la contrainte découlant de l'art. 113 al. 2 Cst. Cela étant, la question d'une éventuelle violation du principe "ne bis in idem" pouvait rester indécise. Il faut encore ajouter que le Tribunal fédéral n'a pas examiné si l'art. 4 PA 7, qui n'était pas applicable en l'espèce, offrait des garanties plus larges à celles accordées par l'art. 4 Cst., ni surtout s'il pouvait l'emporter sur les dispositions plus anciennes des art. 129 et 130bis AIFD. La question de l'éventuelle violation du principe "ne bis in idem" a en revanche été examinée par le Tribunal administratif zurichois qui, dans l'arrêt précité StE 1993 B 102.1 no 5, l'a résolue par la négative. En substance, le tribunal zurichois a estimé qu'il n'y avait pas identité de fait (Tatidentität) entre les dispositions de la loi fiscale zurichoise réprimant la soustraction d'une part et l'escroquerie fiscale d'autre part, de même qu'entre les art. 129 et 130bis AIFD. Les considérants de l'arrêt zurichois paraissent convaincants et peuvent être transposés en droit fiscal vaudois. On notera encore que récemment, un tribunal fribourgeois a jugé en sens contraire; l'arrêt, dont les considérants n'ont pas été publiés, est toutefois frappé d'un recours (v. édition du journal "Le matin" du 14 février 1994, p. 5). c) Reste la question de la quotité des amendes. A._____ ne l'a pas discutée, puisqu'il a conclu à leur annulation. aa) En matière d'impôt cantonal et communal, le tribunal a pu constater que dans des cas proches de la présente espèce, l'autorité intimée a de manière générale appliqué le coefficient 1 à la société et le coefficient 0,5 à l'actionnaire et/ou administrateur (pour une cause déjà jugée, v. TA, arrêt FI 92/154 du 8 octobre 1993). En l'occurrence, elle a été un peu plus clémente à l'égard de la société (coefficient de l'ordre de 0,85), sans doute pour tenir compte du fait qu'elle avait commencé à comptabiliser des

ristournes en 1990 déjà. Le même motif conduit le tribunal à considérer que l'amende infligée à A._____, calculée sur la base d'un coefficient de 0,5, devra être atténuée quelque peu. Tout bien pesé, le coefficient de 0,4 apparaît raisonnable. bb) En matière d'impôt fédéral direct, l'autorité s'est référée au barème fédéral (Circulaire no 10 de l'AFC du 9 décembre 1987, publiée aux Archives 56, p. 344 ss) qui propose, au vu des montants soustraits en l'occurrence et pour autant qu'il n'existe pas de circonstances spéciales, d'infliger une amende égale à une fois l'impôt soustrait (coefficient 1) s'il y a eu infraction consommée et à une demie (0,5) si l'infraction est restée au stade de la tentative. En ce qui concerne la période fiscale 1989-1990, où il y a eu soustraction consommée, l'ACI a retenu finalement un coefficient de l'ordre de 0,85, vraisemblablement pour tenir compte de la même circonstance que mentionnée ci-dessus. Elle n'a pas fait preuve de la même clémence pour les deux autres périodes, s'en tenant au coefficient de 0,5 (tentative). Il n'y avait pourtant pas de raison de traiter ces deux périodes différemment. En conséquence, le tribunal retient qu'il y aura lieu d'appliquer le coefficient de 0,4. 4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours de la société et à l'admission très partielle de celui interjeté par A._____. En application de l'art. 55 LJPA, un émolument de justice sera mis à la charge de la société; il en ira de même en ce qui concerne les époux A._____, mais l'émolument sera légèrement réduit. Vu les circonstances, il n'y a pas lieu de leur allouer des dépens.

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