

VD_OMNI FI.1993.0065 vom 20. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0065

FR: VD_OMNI FI.1993.0065 du 20 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1993.0065 del 20 novembre 2000

Regeste

c/ ACI | Ristournes. Réduction des amendes infligées à l'actionnaire vu sa situation personnelle (âge et santé).

Erwägungen

E. 23

mars 2000), les règles définissant la soustraction (consid. 1) et celles qui s'appliquent à la quotité des amendes (consid. 2) avant d'en venir à la présente cause (consid. 3 ss).

a) En droit fédéral, la soustraction fiscale (v. p. ex. FI 96/063 du 31 mars 1999) est réalisée 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 de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, 454; Arch. 54, 660; Arch. 56, 345). 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; elle est réprimée par l'art. 176 LIFD. aa) La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, s'agissant des personnes physiques, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont notamment réunis lorsqu'un contribuable fait supporter partiellement ses frais personnels par la société anonyme dont il est actionnaire et qu'il ne déclare pas dans son revenu les libéralités qui lui sont faites (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 145; StE 1994 B. 101.8 n°11). De même, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, ASA 63, p. 208). bb) La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480 c.2; Arch. 54, p.662; Arch. 44, p.55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7 cons. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper

l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, n°6). Lorsque des éléments de la fortune ou du revenu ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56 p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence 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 usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de lever ses doutes ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n°6, et références citées). cc) Relève de l'intention et non de la négligence le cas du dol éventuel. Cette dernière notion recouvre l'hypothèse dans laquelle l'intéressé, ayant conscience du fait que son acte peut déboucher sur le résultat prohibé par la loi, accepte cette éventualité ou s'en accommode. Au contraire, on ne parlera que de négligence consciente si l'auteur, tout en ayant envisagé cette possibilité, part de l'idée qu'elle ne se réalisera pas avant d'agir. La distinction entre ces deux hypothèses est extrêmement délicate à opérer, mais elle est importante, tout au moins dans le cadre de l'impôt fédéral direct où la tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD) n'est punissable que si elle est commise intentionnellement. Quoi qu'il en soit, le point de savoir si le dol éventuel suffit pour prononcer une sanction pour soustraction fiscale intentionnelle n'est pas disputé en doctrine (v. par ex. Moreillon, op. cit., p. 54; Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, Berne 1991, 178 et 223; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, Lausanne 1998, p. 271; à titre de comparaison, on citera ici quelques exemples dans lesquels le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'une escroquerie ou d'un faux dans les titres commis par dol éventuel: ATF 102 IV 195 et 88; 92 IV 65; pour plus de détails sur la notion de dol éventuel, v. Philippe Graven, *L'infraction pénale punissable*, Berne 1993, p. 201 ss). Dans l'un des exemples cités, le Tribunal fédéral a retenu que l'auteur avait établi des factures et des lettres commerciales fictives, en admettant que ces pièces permettraient à un tiers d'obtenir un avantage illicite, dont il ignorait au demeurant la nature exacte et concrète; de telles circonstances étaient néanmoins suffisantes pour retenir l'existence d'une infraction intentionnelle de faux dans les titres (ATF 102 IV 195; cet exemple montre qu'un tel raisonnement est parfaitement transposable en droit pénal fiscal). dd) On rappellera encore que les amendes prononcées en matière fiscale constituent de véritables sanctions pénales, au sens de l'art. 6 CEDH. Cette disposition est dès lors applicable, en particulier la présomption d'innocence posée à son alinéa 2 (RDAF 1992, 324), avec les conséquences qui en découlent en matière de preuve (voir à ce propos les réflexions de Laurent Moreillon, *La procédure applicable à la répression des infractions fiscales*, RDAF 1999 II 41 ss, spécialement p. 51 ss; v. p. ex. FI 99/043 déjà cité). Le Tribunal administratif examine 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, ce pour satisfaire aux exigences de l'art. 6 CEDH, en dépit du texte plus restrictif de l'art. 36 LJPA (Tribunal administratif, arrêts FI 92/013 du 19 octobre 1992, FI 91/67 du 20 novembre 1992, FI 90/09

du 1er juillet 1993, FI 91/069 du 19 avril 1994 = RDAF 1994, p. 395 ss et FI 93/113 du 14 juin 1994; FI 93/101 du 15 mars 1995). ee) Lorsqu'un contribuable ne remplit pas lui-même sa déclaration d'impôt, mais la soumet à un représentant contractuel, la faute commise par ce dernier est imputée au contribuable, à moins qu'il ne prouve qu'il n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte ou d'en faire disparaître les effets (ATF 89 I 405; ATF du 6 février 1970, ASA 39 p. 258). En effet, le contribuable agit pour le moins par négligence lorsqu'il signe les déclarations d'impôt que sa fiduciaire lui présente, sans aucun contrôle et sans se préoccuper de ses affaires fiscales, dans la mesure où il est à même de constater qu'elles étaient incomplètes et d'en empêcher les effets (Revue fiscale 1991, p. 355). b)

En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LI) n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement 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. 2. S'agissant des principes applicables à la quotité des amendes, on rappellera ce qui suit (voir p. ex. les arrêts FI 94/035 du 17 novembre 1994, consid. 4, FI 96/101 du 15 mars 1995 consid. 3, FI 95/016 du 15 janvier 1996, consid. 3, FI 99/043 1er juillet 1999, consid. 1 d, auxquels on ajoutera la citation des directives évoquées). a)

En cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lit. b LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral direct soustrait (art. 129 al. 1 AIFD). L'AIFD réprime, à l'art. 131 al. 2 AIFD, la tentative de soustraction fiscale par une amende comprise entre 20 fr. et 20'000 fr.; la réalisation de cette infraction suppose que la soustraction soit constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive. Comme on l'a vu plus haut, le droit cantonal n'opère pas de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 LI est consommée lorsque le contribuable a accompli les actes nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit. a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10%. On verra en outre plus loin que les directives internes de l'autorité cantonale prévoient une quotité réduite de moitié pour la tentative de soustraction. 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 Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Berne 1989, par. 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans la détermination de la peine (ATF 116 IV 289 et 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43; ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). L'art. 48 al. 2 CP précise la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende

ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27).

c) Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives ont été légèrement remaniées en août 1992, en même temps qu'a été réglée la question de la délégation de compétence du Département des finances à l'ACI, approuvée par le Conseil d'Etat. Elles 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. Les modifications opérées en 1992, après l'éclatement de l'affaire dite des ristournes, contiennent une recommandation particulière pour fixer les amendes en relation avec cette affaire : "... Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales". Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais elles constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Il reste que pour arrêter le montant de l'amende, l'autorité fiscale ne peut se réfugier derrière ce document, en faisant abstraction des circonstances du cas d'espèce et des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui sont applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrite ci-dessus (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP; cf. en ce sens, Tribunal administratif, arrêt FI 91/67, du 20 novembre 1992; arrêt FI 93/162 du 30 décembre 1993). On extrait ce qui suit de cette directive cantonale: "5. Dans le cadre fixé par la loi (amende pouvant aller jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci), le montant de la pénalité doit être fixé d'après le gravité objective et subjective de l'infraction. La gravité objective trouve sa mesure dans le rapport entre les éléments soustraits et les éléments totaux (éléments soustraits et éléments de la taxation rectifiée). En règle générale, la soustraction est: - légère lorsque le rapport précité est inférieur à 20%, - moyenne, lorsque ce rapport est compris entre 20 et 50% - et grave, lorsque ce rapport est supérieur à 50%. La gravité subjective de l'infraction sera déterminée en tenant compte des facteurs suivants: - infraction sans ou avec usage de pièces justificatives fausses ou falsifiées (soustraction "simple" ou "qualifiée") - la nature de la soustraction (soustraction consommée ou tentative), - le degré de culpabilité (soustraction intentionnelle, par négligence grave ou légère), - le comportement du contribuable lors du contrôle (opposition au contrôle, absence de collaboration, participation active au rétablissement d'une situation conforme au droit, annonce spontanée), - les antécédents du contribuable. La fixation de l'amende, lorsque la même prestation soustraite est imposée dans le chef de la société, puis auprès de son bénéficiaire, tient compte de ce cumul. On tiendra compte enfin du revenu et de la fortune imposables du contribuable, de son état civil et de ses charges diverses. Le tableau ci-dessous, établi par le Département des finances, sert de guide à la fixation des amendes: Nature de l'infraction quotité de l'amende soustraction légère soustraction moyenne soustraction grave A: Soustraction qualifiée 1. sans collaboration 1,5 à 2 1,5 à 3,5 2 à 5 1.2. avec collaboration 1 à 1,75 1 à 2,25 1,5 à 3,5 1.3 annonce spontanée 0,5 à 1 0,75 à 1,5 1 à 2 B. Soustraction simple 2. Intentionnelle 2.1. sans collaboration 1 à 1,5 1,25 à 2 1,5 à 2,5 2.2. avec collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 1 à 2 2.3. annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 3. Négligence grave 3.1. sans collaboration 0,75 à 1,5 1 à 1,75 1 à 2 3.2. avec collaboration 0,4 à 1 0,5 à

1,25 0,75 à 1,5 3.3. annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1 0,5 à 1,25 4. Négligence légère 4.1. sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75 4.2. avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 4.3. annonce spontanée 0,2 à 0,75 0,3 à 1 0,4 à 1 En cas de tentative de soustraction, les quotités indiquées sont en principe réduites de moitié. En aucun cas, les amendes ne seront inférieures au montant qui serait dû au titre d'intérêts de retard, si de tels intérêts pouvaient être mis à charge du contribuable. Dans l'affaire dite des ristournes, les soustractions commises sont des soustractions qualifiées, les comptabilités établies par les contribuables et produites à l'appui de leurs déclarations étant incomplètes. Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales." On signalera pour terminer au sujet du droit cantonal que dans les faits, le tribunal a constaté que la pratique adopte un coefficient de 1 pour la société et de 0,5 pour l'actionnaire (voir notamment l'arrêt FI 93/101 du 15 mars 1995 p. 25, et les différents exemples qu'il cite, ainsi que FI 94/035 du 28 octobre 1994 p. 21, FI 93/026 du 24 février 1994 p. 17, FI 93/100 du 28 octobre 1994 p. 22s, ainsi plus récemment que FI 94/013 du 23 mars 2000 p. 36; voir en outre, implicitement, FI 96/063 du 31 mars 1999 p. 14s.; FI 96/070 du 25 août 1999 p. 28).

d) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en décembre 1987 des "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" destinées à faciliter la fixation du montant de l'amende et à unifier les pratiques cantonales (Archives 56, 344); ces instructions contiennent un barème qui prévoit pour les cas ordinaires, c'est-à-dire en l'absence de circonstances justifiant une amende plus forte ou plus faible, une amende fixée en pour-cent du montant de l'impôt soustrait. Ce pour-cent est fonction du rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt dû sur la base d'une taxation correcte. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a jugé que ce barème constituait une référence appropriée pour la fixation des amendes, tout en insistant sur le fait qu'il ne devait pas être appliqué de manière rigide; conformément aux principes généraux du droit pénal, ce sont bien plutôt les autres facteurs influençant la fixation de la peine et en particulier les circonstances permettant de déterminer la gravité de la faute qui doivent être pris en considération tout comme les circonstances atténuantes ou aggravantes (ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par Zweifel, in *Mélanges Zuppinger*, p. 543 ss, Urs 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 fédéral contient le tableau suivant:

Rapport en pour-cent entre l'impôt soustrait pour-cent et l'impôt total dû	Montant de l'amende en du montant d'impôt soustrait,
jusqu'à et y compris 10%.....	100% de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20%.....
110% de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30%.....	120% de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40%.....
130% de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50%.....	140% de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60%.....
150% de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70%.....	160% de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80%.....
170% de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90%.....	185% de plus de 90 %
200% max. 400% e)	S'agissant de

l'application du droit fédéral dans le temps, il faut encore rappeler (v. p. ex. FI 96/070 du 25 août 1999) que l'art. 175 LIFD prévoit une amende équivalente à l'impôt soustrait, mais

pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/161 du 22 novembre 1995, consid. 1; voir également Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé (voir notamment FI 94/106 du 5 octobre 1995; FI 93/161 du 22 novembre 1995) que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction (c'est ce que prévoyait les instructions fédérales antérieures à 1987, voir Arch. 56, p. 355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. Le Tribunal fédéral a également jugé que le barème des amendes de l'art. 175 LIFD, comparé à celui de l'art. 129 AIFD, n'est pas dans tous les cas le plus favorable: dans le cas où l'impôt soustrait est minime et où la faute n'est que légère, la LIFD prévoit une amende qui peut être réduite jusqu'au tiers du montant soustrait; en revanche, l'art. 129 al. 1 AIFD ne fixe pas de limite inférieure pour l'amende et il s'applique ainsi en tant que droit plus favorable (ATF du 10 juin 1998, Archives 1999 p. 240). Le tribunal administratif a aussi jugé que le barème de 1987 n'est 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 (FI 93/101 du 15 mars 1995, p. 21). Ce changement de régime a été commenté dans les termes suivants dans la circulaire no 21 du 7 avril 1995 que l'Administration fédérale des contributions a consacrée au droit de rappel d'impôt et au droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct (RDAF 1996, p. 20 ss spéc. chiffre 2.4, p. 32): "Etant donné que l'art. 175, 2ème alinéa, LIFD prescrit une peine générale fixant l'amende à un montant égal à celui de l'impôt soustrait, il n'est plus admissible de déterminer l'amende d'après un schéma basé sur le rapport existant entre le montant d'impôt soustrait et l'impôt dû. Il n'est loisible de s'écarter de la sanction prévue en règle générale que pour des considérations touchant à l'appréciation de la culpabilité de l'auteur; ceci est la conséquence d'un droit pénal axé sur le principe de la faute. La peine ordinaire sera donc prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par faute grave, il faut comprendre entre autre la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières. Quant à la "faute légère", elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 64 CP. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute." 3. En l'espèce, le recourant ne conteste pas les rappels d'impôt relatifs aux ristournes non comptabilisées. Certes, il a exposé en audience qu'il avait lui-même redistribué une partie de celles-ci pour obtenir des travaux, ce qui n'est pas invraisemblable, mais en l'absence d'une quelconque pièce

justificative, il n'est pas possible d'en tenir compte. 4.

Le recours conteste les

amendes infligées tant à la société qu'à son actionnaire. a)

S'agissant de l'impôt

cantonal et communal pour la société recourante, on peut regrouper les chiffres retenus par

la décision attaquée dans le tableau suivant: Impôt sur le bénéfice amende coefficient

Imposable Imposé P=provisoire Différence % (1) compl. d'impôt cant.+comm. pour la

période amende/ compl. 1987 20'700 8'500 12'200 58.94 2'877.15 1988 20'700 8'500 12'200

58.94 3'660.00 6'400 0.9891 1989 44'200 30'600 13'600 30.77 4'936.90 1990 44'200 30'600

13'600 30.77 4'869.60 9'700 0.9891 1991 17'200 (P) 0 17'200 2'352.15 1992 17'200 (P) 0

17'200 2'352.15 164'200 78'200 86'000 21'047.95 16'100 (1) proportion entre les éléments

non déclarés et une taxation exacte Il ressort de la décision qu'une pénalité de 10% (art. 128

al. 2 lit. a LI) a été ajoutée au bénéfice imposable de la période de taxation de 1991-1992.

Dans sa réponse au recours, l'autorité intimée a expliqué, en se référant à son barème

interne, que la quotité de l'amende devrait se situer entre 1,5 et 3,5 fois le montant de

l'impôt soustrait pour la période 1987/1988, et entre 1 fois et 2,25 fois pour la période

1989/1990. On a vu plus haut qu'en matière de ristourne, les instructions du 14 août 1992

prévoient, compte tenu de la double imposition de la société et des actionnaires ainsi que de

l'impôt anticipé, l'application des quotités d'amende minimale, en l'occurrence 1,5 et 1

respectivement. En outre, comme on l'a vu plus haut, le tribunal a constaté au vu d'un

certain nombre d'exemples que la pratique adopte un coefficient de 1 pour la société et de

0,5 pour l'actionnaire. Le tableau ci-dessus montre que les amendes prononcées pour les

périodes 1987-1988 et 1989-1990 sont légèrement inférieures au montant de l'impôt

soustrait pour l'ensemble de la période correspondante. La décision attaquée n'est donc pas

d'une sévérité excessive dans le contexte qu'on vient de décrire. Le tribunal ne peut ainsi

que la confirmer. Quant à la sanction par majoration concernant la période 1991-1992, elle

est conforme à l'art. 128 al. 2 lit. a LI dont l'application ne laisse pas de marge

d'appréciation. b)

S'agissant de l'impôt fédéral direct pour la société

recourante, on peut regrouper les chiffres retenus par la décision attaquée dans le tableau

suivant: Montants Impôts Amende Imposable Imposé P=provisoire Dus Facturés

Complément % (1) par période Coef-ficient (2) 1987 20'700 8'500 1'594.70 599'.25 995.45

62.42 2'200 0.9727 1988 20'700 8'500 2'028.60 762.30 1'266.30 62.42 1989 44'200 30'600

4'331.60 2'998.80 1'332.80 30.77 2'600 0.9754 1990 44'200 30'600 4'331.60 2'998.80

1'332.80 30.77 1991 15'500 (P) 0 1'257.35 0 1'257.35 100 1200 0.477 1992 15'500 (P) 0

1'257.35 0 1'257.35 100 160'800 78'200 14'801.20 7'359.15 7'442.05 6'000 (1) rapport entre

l'impôt soustrait et l'impôt dû (2) rapport entre l'amende et le complément d'impôt Dans sa

réponse au recours, l'autorité intimée a expliqué qu'elle avait appliqué le barème de

l'Administration fédérale des contributions de 1987 (cité ci-dessus). Le tableau ci-dessus

montre cependant qu'elle s'est en réalité montrée moins sévère (c'est ce qui résulte d'ailleurs

de la décision attaquée) puisque les amendes prononcées sont légèrement inférieures au

montant de l'impôt soustrait (l'application stricte du barème de 1987 aurait conduit à des

amendes nettement supérieures à l'impôt soustrait). De ce fait, les amendes prononcées sont

conformes même au barème plus favorable (il doit bénéficier au recourant comme on l'a vu)

de la LIFD, qui postule une amende égale à l'impôt soustrait. Quant à l'amende pour la

période 1991-1992, elle a été réduite de moitié pour tenir compte du fait que la taxation

n'était que provisoire, ce qui est conforme au régime - plus favorable - prévalant sous

l'ancien droit, ou plus exactement sous l'empire des anciennes directives (ci-dessus consid.

2e). Il est vrai que la quotité de 1200 francs pour une tentative de soustraction portant sur

2'514.70 est assez élevée par rapport à la fourchette de 20 à 20'000 francs de l'art. 131 l. 2

AIFD mais elle se justifie pour un cas dans lequel le contribuable avait dissimulé la totalité de la matière imposable. 5. Le recours porte aussi sur les amendes infligées à l'actionnaire. a) S'agissant des époux A. _____, la décision attaquée retient en matière d'impôt cantonal et communal les chiffres suivants, ainsi que les amendes suivantes à charge de A. _____: Impôt sur le revenu amende coefficient Imposable Imposé P=provisoire Différence % (1) compl. d'impôt cant.+comm. pour la période amende/ compl. 1989 103'500 89'900 13'600 13.14 3'296.75 3'200 0.4887 1990 103'500 89'900 13'600 13.14 3'251.75 1991 117'000 (P) 97200 19'800 4'855.15 1992 117'000 (P) 97200 19'800 4'855.15 441'000 374'200 66'800 16'258.80 3'200 (1) proportion entre les éléments non déclarés et une taxation exacte Il ressort de la décision qu'une pénalité de 10% (art. 128 al. 2 lit. a LI) a été ajoutée au bénéfice imposable de la période de taxation de 1991-1992. En outre, la décision prévoit pour les quatre années des compléments d'impôt sur la fortune pour 786.20 francs au total. b) S'agissant de l'impôt fédéral direct pour les époux A. _____, on peut regrouper les chiffres retenus par la décision attaquée dans le tableau suivant: Montants Impôts Amende Imposable Imposé P=provisoire Dus Facturés Complément % (1) par période Coef-ficient (2) 1989 105'300 91'700 5'361.00 3'593.00 1'768.00 32.98 3'500 0.9898 1990 105'300 91'700 5'361.00 3'593.00 1'768.00 32.98 1991 120'700 P 102'700 6'763.00 4'423.00 2'340.00 34.6 2'300 0.4915 1992 120'700 P 102'700 6'763.00 4'423.00 2'340.00 34.6 452'000 388'800 24'248.00 16'032.00 8'216.00 5'800 (1) rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû (2) rapport entre l'amende et le complément d'impôt La décision attaquée précise que l'amende pour la période 1991-1992 est infligée pour tentative de soustraction, la taxation correspondante étant provisoire au début du contrôle. c) On constate d'emblée, s'agissant de l'impôt fédéral direct que l'amende infligée au recourant pour la période 1989/1990 est presque exactement égale au montant de l'impôt soustrait. Cette quotité correspond, sous l'empire du nouveau droit qui doit profiter au recourant, à la peine de base avant prise en considération des circonstances aggravante ou atténuantes. C'est dire qu'ici, elle ne tient pas compte des circonstances atténuantes que constituent l'absence d'antécédents du recourant, le fait qu'il a collaboré d'emblée et sans réticence aucune au redressement de sa situation fiscale, et qu'il est (comme son fils d'ailleurs) sérieusement atteint dans sa santé. Quant à l'amende pour tentative de soustraction sur la période suivante, son montant de 2'300 francs paraît très élevé par rapport à la fourchette légale allant de 20 à 20'000 francs. La décision attaquée s'avère donc trop sévère. Examinant en outre de manière globale l'ensemble des circonstances, le tribunal constate que pour avoir dissimulé quelque 61'000 francs, les recourants devraient payer, outre 54'000 francs environ de rappels d'impôts qui ne sont pas contestés, des amendes de droit fédéral et de droit cantonal auxquelles s'ajoutent l'impôt anticipé, dont la fonction de garantie disparaît ici au profit d'un pur effet de sanction, auquel s'ajoute une amende (proprement dite) relevant de l'impôt anticipé, le tout ascendant à 119'000 francs environ. Considérant qu'il convient d'accorder un poids significatif à la situation personnelle du recourant, notamment eu égard à son âge et à son état de santé, le tribunal juge que les amendes ici litigieuses, telles qu'elles ont été fixées pour ce qui concerne le recourant A. _____ personnellement tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct, doivent être réduites de moitié. Il n'y a pas lieu en revanche de modifier la majoration ordonnée en vertu du droit cantonal pour la période 1991/1992. Pour le surplus, il appartiendra à l'Administration cantonale des impôts de répartir l'amende entre le canton et la commune. Le recours de A. _____ sera donc partiellement admis dans ce sens. 6. Le rejet du recours de la société recourante justifie la

perception d'un émolument auprès de celle-ci. En revanche, l'admission partielle du recours de A. _____ justifie, compte tenu de l'ensemble des circonstances, de renoncer à la perception d'un émolument.

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