

VD_OMNI FI.1993.0079 vom 4. November 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0079

FR: VD_OMNI FI.1993.0079 du 4 novembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0079 del 4 novembre 1994

Regeste

c/ACI | Punissabilité des personnes morales en droit cantonal confirmée; égalité de traitement avec les contribuables d'autres cantons; réajustement des amendes prononcées contre la société et l'un de ses organes en leur faveur; recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 4

s; v. aussi Archives 56, 75). L'arrêt se réfère à divers précédents, dont la formulation, sinon le contenu divergent de cette solution. Par exemple, l'ATF 97 IV 202, après avoir rappelé l'adage latin précité, indique que ce principe ne vaut peut-être pas en droit pénal administratif; cet arrêt, au demeurant, ne dit pas qu'une dérogation n'est possible que moyennant une disposition légale expresse, contrairement à ce que pourrait faire penser l'ATF 105 IV 172 (= JT 1981 IV 17). L'ATF 85 IV 95 (= JT 1959 IV 154), au contraire, s'interroge précisément sur la question d'une responsabilité pénale des personnes morales fondée implicitement sur la législation sur la pollution des eaux, pour aboutir il est vrai dans ce cas à une conclusion négative. b) La loi pénale vaudoise, du 19 novembre 1940, prévoit pour les délits réprimés par le droit vaudois la punissabilité des personnes morales, mais à titre subsidiaire, c'est-à-dire au cas où la personne physique qui en est l'auteur ne peut pas être retrouvée; seule l'amende peut alors être prononcée (art. 9). S'agissant de contraventions (l'infraction de l'art. 128 LI est une contravention), l'art 12 de ladite loi renvoie cependant à la loi du 18 novembre 1989 sur les contraventions; l'art. 12 de ce dernier texte comporte une règle similaire à celle de l'art. 9 de la loi pénale vaudoise et ajoute que la personne morale est solidaire du paiement de l'amende et des frais prononcés contre la personne physique condamnée. L'application de cette disposition en matière fiscale est toutefois exclue par l'art. 2 al. 1 lit. a de la loi sur les contraventions (v. aussi art. premier al. 2 de la loi du 17 novembre 1969 sur les sentences municipales; sur la punissabilité des personnes morales s'agissant des sentences municipales, v. art 9 de cette loi). Aucun des textes précités ne règle donc la question de la punissabilité des personnes morales en matière de droit pénal fiscal. c) Il reste ainsi à examiner 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 automne 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. cc) Pour répondre aux critiques adressées sur ce point par la recourante à la jurisprudence du tribunal, on relèvera encore que la règle correspondant à l'art. 128 LI, puis cette disposition

ont été adoptées à une époque encore largement dominée par le principe de la théorie objective de la culpabilité des personnes morales (voir sur l'ensemble de ces points, Jacques Michel, *Les infractions fiscales et leur répression*, Lausanne 1953, p. 103 ss, spéc. p. 107; tel n'était en revanche plus la cas lors de l'introduction de l'art. 129 bis LI). L'auteur précité, qui traduit l'avis de la doctrine dominante à cette époque sur cette question, constate que plusieurs lois d'impôt cantonales, dont celle du canton de Vaud, ne prévoient rien sur ce point précis; il déduit de ce silence que " les contribuables (c'est-à-dire les personnes morales) répondent de toutes les conséquences des infractions et que les dispositions sur la participation, prévues par quelques-uns de ces textes, s'appliquent aux organes coupables d'instigation, de complicité ou de favorisation ". L'interprétation historique autorise ainsi les autorités d'application à donner un sens différent au terme de "contribuable" dans le cadre des art. 128 LI, respectivement 129bis LI. dd) Le tribunal retient ainsi en définitive que l'art. 128 LI constitue une règle "expresse" (au sens de l'art. premier CP) suffisante pour conclure à la punissabilité des personnes morales en droit pénal fiscal vaudois. On ne voit au demeurant guère de motif pour admettre que l'exigence d'une base légale "expresse" posée par la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (RDAF 1989, 97 précité) doive être comprise dans un autre sens que celui donné généralement à ce terme dans le cadre de l'art. premier CP. d) On relèvera que les doutes généralement émis pour confirmer la règle "societas delinquere non potest" en droit pénal fiscal sont liés à un autre principe régissant le droit pénal : "nulla poena sine culpa". Ce dernier, dès lors que les amendes fiscales doivent désormais être qualifiées de peines au sens du droit pénal (ATF 116 IV 266), doit en effet guider les autorités de répression des contraventions fiscales dans le choix de leurs sanctions. L'art. 128 LI le prescrit d'ailleurs à son al. 3; cependant, dans la mesure où une personne morale ne saurait commettre une faute, force sera à l'autorité de fixer la pénalité d'après le degré de la faute commise par les personnes physiques membres des organes de celle-ci. Dès lors que la règle précitée pose expressément l'exigence d'une faute, qui ne peut être que celle d'un organe dans le cas d'une personne morale, la punissabilité des personnes morales en droit pénal fiscal vaudois ne soulève plus guère d'objections de principe (v. dans ce sens, Félix Richner, *Die Strafbarkeit der juristischen Person im Steuerhinterziehungsverfahren*, Archives 59, 441 sp. p. 453 à 459; le Tribunal fédéral lui-même juge cette solution nécessaire en matière fiscale : RDAF 1992, 324). e) Pour le surplus, les critiques que la recourante adresse à cette jurisprudence appliquée de manière constante dans les affaires de ristournes ne sauraient remettre en cause la position du tribunal de céans en la matière (outre l'arrêt cité, voir en ce sens arrêts FI 92/120, du 15 octobre 1993, FI 92/128, du 18 octobre 1993 et FI 93/026, du 24 février 1994). En conclusion sur ce point, la recourante ne saurait dès lors échapper au prononcé d'une amende au motif que l'art. 128 LI ne constitue pas une base légale suffisante pour admettre la punissabilité des personnes morales en matière d'impôt cantonal et communal.

2. a) La société Entreprise A. _____ & Cie S.A., qui a reçu des ristournes de ses divers fournisseurs pour un montant avoisinant les Fr. 1'500'000.- au cours des périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, n'a pas enregistré ces rentrées d'argent dans sa comptabilité, pas plus qu'elle n'a déclaré ces recettes au fisc. Ces ristournes ont été encaissées directement par les organes de la société, à savoir C. _____ et B. _____, à raison de leur participation respective (directe ou indirecte) au sein de la société sans que ces derniers ne les annoncent dans leur déclarations d'impôt. Ces faits ne sont pas contestés. Aussi, est-ce à juste titre que l'autorité intimée a retenu à la charge de la recourante une soustraction fiscale intentionnelle, réalisée au moyen d'une fausse comptabilité. Pour le

surplus, il n'est pas contesté que c'est avec conscience et volonté que les organes de la société ont agi. Les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale, respectivement de la tentative de soustraction fiscale pour la dernière période considérée sont donc réunies dans le chef de la société. Quant aux recourants B. _____ et C. _____, ils reconnaissent que les divers comptes bancaires sur lesquels les ristournes reçues de la société ont été placées devaient être déclarés. Ils étaient donc conscients que leurs déclarations d'impôt successives qui n'en font pas état étaient incomplètes et inexactes. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a retenu à la charge des recourants une soustraction intentionnelle, respectivement une tentative de soustraction pour les périodes de taxation provisoire au moment du contrôle, en ce qui concerne ces montants. Les infractions commises tant par la société que par ses organes sont passibles d'une amende, dont il reste à examiner la quotité. b) En cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lit. b LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral direct soustrait (art. 129 al. 1 AIFD). L'AIFD réprime, à l'art. 131 al. 2 AIFD, la tentative de soustraction fiscale par une amende comprise entre fr. 20.- et fr. 20'000.-; la réalisation de cette infraction suppose que la soustraction soit constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive. Le droit cantonal n'opère pas quant à lui de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force ou non de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 al. 2 lit a LI est d'ailleurs consommée lorsque le contribuable a accompli les actes nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit a prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction - ou la "tentative de soustraction" au sens impropre du terme du point de vue du droit pénal, cette disposition consacrant une infraction de mise en danger au sens de cette branche du droit -, est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10 %. Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 CP; StE 1986 B 101.1 No 1; Tribunal administratif, arrêt FI 91/67 du 20 novembre 1992). Selon l'art. 63 CP, la peine doit être fixée d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Berne 1989, § 7, no

E. 7

ss) des éléments qui devraient guider le juge pour la détermination de la peine à infliger (ATF 116 IV 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43; ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). L'art. 48 al. 2 CP précise la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27; v. ég. Tribunal administratif, arrêt FI 90/09, du 1er juillet 1993, cons. 5). c) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en 1987 des instructions destinées à faciliter la fixation du montant de l'amende et à unifier les pratiques cantonales; ces instructions contiennent un barème qui prévoit pour les cas ordinaires, c'est-à-dire en

l'absence de circonstances justifiant une amende plus forte ou plus faible, une amende fixée en pour-cent du montant de l'impôt soustrait. Ce pour-cent est fonction du rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt dû sur la base d'une taxation correcte. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a jugé que ce barème constituait une référence appropriée pour la fixation des amendes, tout en insistant sur le fait qu'il ne devait pas être appliqué de manière rigide; conformément aux principes généraux du droit pénal, ce sont bien plutôt les autres facteurs influençant la fixation de la peine et en particulier les circonstances permettant de déterminer la gravité de la faute qui doivent être pris en considération tout comme les circonstances atténuantes ou aggravantes (ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par Zweifel, in *Mélanges Zuppinger*, p. 543 ss, Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, thèse Berne 1991, p. 149 ss). L'amende doit ainsi être fixée de façon appropriée dans les limites définies par l'AIFD (TA, arrêt FI 91/67 précité). Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées 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'Administration cantonale des impôts, 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 l'autorité fiscale ne peut se réfugier derrière ce document, en faisant abstraction des circonstances du cas d'espèce et des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui sont applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrite ci-dessus (art. 63 à 67 CP; Tribunal administratif, arrêt 91/67 précité). 3. a) Dans un premier argument de portée générale, les recourants font valoir le poids excessif que constituerait pour eux la charge cumulée des rappels d'impôt et des prononcés d'amendes rendus à l'encontre de la société et de ses organes; s'y ajouteraient encore pour les contribuables personnes physiques l'impôt anticipé non récupérable et les pénalités en matière d'impôt anticipé. L'autorité intimée, quant à elle, indique qu'elle a tenu compte de la première de ces circonstances - 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, on va le voir, est exact. En ce qui concerne les contribuables personnes physiques, elle a tenu compte des répercussions en matière d'impôt anticipé par l'application d'un coefficient inférieur à celui appliqué aux personnes morales, l'abaissement étant plus important au niveau cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, en raison apparemment du barème plus rigoureux régissant le prononcé d'amendes dans ce dernier domaine. Le tribunal de céans considère que, dans son principe, cette approche de l'autorité intimée échappe à la critique. En effet, les régimes d'imposition des entreprises individuelles, respectivement des sociétés

anonymes diffèrent très sensiblement, en raison notamment de la double imposition économique qui frappe les secondes. Il apparaît dès lors que l'inégalité de traitement entre ces deux types d'entreprises, évoquée par la recourante, est pour l'essentiel inhérente au système fiscal suisse. La pratique de l'autorité intimée, on l'a vu, tend à en atténuer les effets; compte tenu cependant des différences qui séparent ces formes juridiques distinctes, les exigences tirées de l'art. 4 Cst ne sauraient aller jusqu'à postuler un traitement identique sur le plan des amendes des entreprises en raison individuelle et des sociétés anonymes. Pour le surplus, une réduction substantielle de la quotité de l'amende prononcée à l'encontre 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. b) Dans un second argument d'ordre général, les recourants se prétendent les victimes d'une inégalité de traitement en matière d'impôt fédéral direct entre les contribuables vaudois et les contribuables des autres cantons romands, dont les autorités fiscales appliqueraient avec moins de rigueur les directives émises par l'Administration fédérale des contributions. Les renseignements fournis par l'autorité intimée sur les pratiques des autorités cantonales relatives à la fixation des amendes fiscales en matière d'impôt fédéral direct dans des cas de ristournes non déclarées ne permettent pas de se faire une idée précise de l'application des instructions fédérales dans les autres cantons romands. Peu importe en définitive, puisque même si les autorités fiscales des autres cantons devaient se montrer plus laxistes dans l'application du barème fédéral, il faudrait y voir le résultat de l'appréciation que la loi confère à l'autorité cantonale d'exécution dans la quotité de l'amende fédérale. L'interprétation peut-être différente des directives faite dans d'autres cantons voisins ne saurait en tous les cas lier ni les autorités fiscales vaudoises, ni le tribunal de céans. Pour le surplus, les recourants ne prétendent pas que d'autres contribuables vaudois se trouvant dans la même situation qu'eux auraient été traités de manière plus favorable. Les différentes causes portées devant le tribunal permettent d'ailleurs de s'en convaincre. Dans ces conditions, l'argument doit être écarté. c) Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir infligé des amendes à la société avant de connaître l'ensemble des sanctions devant frapper les organes de la société personnellement. Les recourants se trompent toutefois. Certes les décisions prises à l'encontre de la société ont été rendues avant celles notifiées aux époux B. _____ et C. _____ (respectivement le 15 mars 1993 et le 30 juin 1993); mais l'autorité intimée a précisé expressément, dans ses premières décisions, que la quotité des amendes prononcées à l'encontre de la société tenait compte des sanctions qui seraient également infligées aux organes personnellement, ainsi que des répercussions en matière d'impôt anticipé. Le décompte de l'impôt anticipé a été notifié à la société le 23 février 1993; il ne fait pas de doute qu'à la date où elle a rendu sa décision à l'égard de la société, l'Administration cantonale des impôts avait en main l'ensemble des éléments utiles pour apprécier la quotité des amendes qui seraient réclamés à B. _____ et C. _____. Dans ces conditions, aucun élément du dossier ne permet d'admettre que l'autorité intimée n'aurait pas pris en considération de manière correcte les amendes qu'elle entendait prononcer à l'encontre des organes de la société dans la quotité de l'amende infligée à cette dernière. Cette circonstance importe peu en définitive, dans la mesure où le tribunal de céans statue simultanément sur l'ensemble de ces amendes, avec une pleine cognition. d) Les recourants ont renoncé au moyen tiré du principe de la double incrimination en ce qui concerne les sanctions infligées en matière d'impôt fédéral eu égard à la disposition de l'art. 114 bis al. 3 Cst féd. qui empêche le Tribunal fédéral d'examiner les griefs tirés de l'inconstitutionnalité des lois fédérales et de leur application. Ils ont en

revanche maintenu ce moyen en ce qui concerne les amendes prononcées en matière d'impôt cantonal et communal. Ils soutiennent en substance qu'en raison de la dénonciation au juge pénal dont ils ont également fait l'objet en application des art. 129 bis LI et 130 bis AIFD, ils ne sauraient être poursuivis pour les mêmes faits devant le tribunal de céans. Il faudrait admettre l'existence d'un concours idéal entre les diverses soustractions d'impôt, respectivement les tentatives de soustraction, et l'usage de faux, qui nécessiterait le renvoi du dossier au juge pénal pour que celui-ci prononce une peine d'ensemble proportionnée à leur culpabilité. Pour que l'exception de chose jugée puisse être opposée avec succès en matière pénale, la doctrine et la jurisprudence exigent entre les deux poursuites une triple identité d'objet, de parties et de cause (Piquerez, Précis de procédure pénale, p. 465 ss; Saverio Wermelinger, L'autorité des décisions de clôture d'enquête en procédure pénale vaudoise, thèse, Lausanne 1988, p. 19 ss; ATF 86 IV 50, JT 1960 IV 124). Transposées sur le plan fiscal, ces conditions d'application du principe impliquent que la poursuite "administrative", respectivement la poursuite pénale au sens étroit, concernent le même contribuable, le même objet fiscal, la même période et la même cause (Knapp, Précis de droit administratif, p. 138; ATF 81 I 5, JT 1955 I 538). Dans le cas particulier, ce sont les organes de la société qui ont été dénoncés pénalement et non la société elle-même, le juge pénal interprétant, on l'a vu, le terme de contribuable utilisé aux art. 129 bis LI et 130 bis AIFD comme étant la personne physique contribuable exclusivement. Dans ces conditions, une éventuelle violation du principe de la double incrimination ne pourrait concerner que les recourants B. _____ et C. _____, à l'exclusion de la société Entreprise A. _____ & Cie SA. Or, en reconnaissant le bien-fondé des amendes qui leur ont été infligées en matière d'impôt cantonal et communal, les recourants ont implicitement renoncé à se prévaloir d'une violation sur le plan cantonal du principe de double incrimination résultant de l'ouverture d'une procédure pénale à leur encontre parallèlement à la procédure administrative pendante devant le tribunal de céans. Dans ces conditions, le moyen tiré de la violation du principe ne bis in idem n'a plus de portée dans le présent litige. Par surabondance, on relèvera que l'interdiction de la double incrimination concrétisée à l'art. 4 ch. 1 du Protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme ne trouve application qu'après l'acquiescement ou la condamnation par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure de l'Etat concerné. Par jugement définitif, la convention entend un jugement irrévocable, soit un jugement qui n'est pas susceptible d'être attaqué par les voies de recours ordinaires, soit que les parties ont épuisé ces voies ou qu'elles ont laissé passer les délais de recours sans les exercer (Hottelier, La Suisse et le Protocole No 7 à la CEDH, ZBl 1991, p. 45). La même exigence est appliquée en droit interne (Wermelinger, op. cit., p. 15). 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. Or, une telle décision fait défaut dans le cas particulier puisque la dénonciation dont B. _____ et C. _____ ont fait l'objet devant le juge pénal n'a pas encore donné lieu à un jugement définitif. Il n'appartient donc pas au tribunal de céans qui se prononce comme premier juge, mais au juge pénal appelé à statuer ultérieurement sur l'accusation d'escroquerie fiscale de se prononcer sur le bien-fondé de l'argumentation des recourants (voir également en ce sens, Tribunal administratif arrêt FI 93/026, du 24 février 1994). Pour cette raison aussi, l'argument aurait dû être écarté. On observera encore que l'autorité fiscale a renoncé à poursuivre les organes de la société au titre des art. 130 al. 4 2^e phrase AIFD et 130 al. 3 LI en tant que participants aux infractions relevées à la charge de la société Entreprise A. _____ & Cie SA; cette solution, qui

correspond à sa pratique, paraît dictée par des considérations qui rejoignent celles des recourants et qui s'inspirent d'une compréhension large et non juridique du principe ne bis in idem. e) Selon les recourants, les barèmes appliqués par l'administration accorderaient un poids excessif à la gravité objective de la soustraction; pour les recourants, ce principe de base aurait pour conséquence paradoxale dans le cas particulier que C. _____ serait frappé plus lourdement que B. _____ en raison de sa participation majoritaire à la société alors que la faute commise par chacun d'eux est identique. Selon eux, l'amende devrait essentiellement être fixée en fonction de la faute inhérente à chacun des recourants. Ce raisonnement ne saurait être suivi. En effet, les ristournes ont été distribuées aux recourants en fonction de leur participation effective (directe ou indirecte) au sein de la société Entreprise A. _____ & Cie. Il est donc juste d'admettre que C. _____ a retiré des ristournes reçues de la société recourante un avantage économique plus important que l'actionnaire minoritaire. Pour cette raison, le fait que C. _____ soit frappé d'une amende plus élevée que B. _____ n'est pas constitutive d'une inégalité de traitement choquante. Les critiques adressées à l'encontre du système de modulation des amendes selon le montant d'impôt soustrait doivent ainsi être écartées. Vu la teneur de l'art. 129 al. 1 AIFD, qui précise que le contrevenant est " passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait ", la fixation de la sanction ne saurait faire abstraction de cet aspect en cas d'infraction consommée; la cohérence du régime des sanctions exige que l'on en tienne également compte en matière de tentative de soustraction, même si l'art. 131 al. 2 AIFD ne fait pas appel explicitement à ce critère d'appréciation. 4. Ces questions d'ordre général étant réglées, il y a lieu d'examiner si les sanctions infligées à la société tiennent compte de l'ensemble des circonstances ayant entouré les diverses soustractions et autres tentatives de soustraction qui lui sont reprochées. La recourante le conteste, estimant que l'autorité intimée a appliqué de manière aveugle les barèmes fédéraux et cantonaux, les éléments aggravants et atténuants n'étant cités que pour la forme. a) En matière d'impôt fédéral direct, il s'agit pour la société d'un cas de soustraction fiscale consommée pour les deux premières périodes en cause, les taxations étant définitives au moment du contrôle, alors que la dernière infraction concerne une tentative de soustraction. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 92 % pour 1987-1988, de 70 % pour 1989-1990 et de 30 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de 200 % pour la première période fiscale, de 170 % pour la seconde et de 65 % pour la troisième compte tenu de la règle selon laquelle l'amende est réduite de moitié en cas de tentative de soustraction (Archives 56, 355). Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts a prononcé une amende pour soustraction correspondant à 1,25 fois le montant de l'impôt soustrait pour les deux premières périodes fiscales. Elle a en revanche appliqué un coefficient de 0,31 fois le montant soustrait pour réprimer la tentative de soustraction commise lors de la dernière période. En matière d'impôt cantonal et communal, la soustraction commise par la société au cours des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 tombe sous le coup de l'art. 128 al. 2 lit b LI précité, soit une amende, alors que l'infraction survenue au cours de la période fiscale 1991-1992 est sanctionnée par la pénalité prévue à l'art. 128 al. 2 lit a LI, soit la majoration de 10 % des éléments soustraits. Les directives cantonales prévoient, en présence d'une soustraction qualifiée - laquelle suppose la falsification de documents -, lorsque le contribuable a collaboré comme en l'espèce au redressement, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 1,5 à 3,5 fois le montant de l'impôt soustrait lorsque la soustraction

est grave et de 1 à 2,25 lorsque la soustraction est moyenne. Dans le cas de la recourante, l'Administration cantonale des impôts a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 82% en 1987-1988 et de 56 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans les deux cas d'une soustraction grave. Elle a appliqué le coefficient d'amende de 1,25 pour la première période et de 1,23 pour la seconde. b) Le tribunal retient, s'agissant de la société recourante, que l'élément subjectif de l'infraction, c'est-à-dire la faute commise par ses organes, constitue une circonstance aggravante. En effet, C. _____ et B. _____ n'ont pas tenu correctement la comptabilité de la société et ont ainsi confectionné des faux, ce qui leur a permis de dissimuler les ristournes encaissées. Ils n'ignoraient pas le contenu inexact du bilan présenté à l'appui des déclarations d'impôt de la société et c'est avec conscience et volonté qu'ils ont agi. L'importance des montants soustraits par rapport à une taxation exacte appelle également une certaine sévérité, comme d'ailleurs le fait que la soustraction s'est poursuivie au cours de trois périodes fiscales. A titre de circonstance atténuante, l'on retiendra le fait que les organes de la société recourante ont collaboré de manière active au rétablissement des taxations exactes. En revanche, l'on ne saurait admettre l'existence d'une dénonciation spontanée. Cette circonstance atténuante, apparentée à celle du repentir sincère au sens de l'art. 64 al. 7 CP qui permet au juge pénal d'atténuer la peine, suppose en effet que l'annonce des montants soustraits soit faite indépendamment de toute contrainte ou de toute menace de sanction (StE 1994 B 101.9 n° 8 qui cite l'ATF 107 IV 99). Or, comme les recourants l'ont eux-mêmes expliqué à l'audience, ce n'est qu'à réception de la lettre-circulaire destinée à Entreprise A. _____ & Cie SA, mais adressée par erreur à la société A. _____ & Cie SA, dont tant B. _____ que C. _____ ont eu connaissance, puis à la suite de la réunion organisée par la Fédération Vaudoise des entrepreneurs au cours de laquelle celle-ci a incité ses membres qui n'auraient pas déclaré la totalité des ristournes reçues de ses fournisseurs à collaborer avec le fisc, que la recourante a écrit à l'Administration cantonale des impôts pour annoncer l'existence de ristournes non déclarées. Dans ces conditions, l'élément de spontanéité ne peut être retenu, ce qui exclut d'admettre ici l'existence d'une dénonciation spontanée. Malgré la crise que traverse actuellement le secteur de l'immobilier, qui s'est notamment traduite par une perte de l'ordre de Fr. 40'000.-- en 1993, la situation financière de la société est saine. Selon le bilan au 31 décembre 1993, la société dispose de liquidités suffisantes pour s'acquitter des compléments d'impôt et des pénalités litigieuses sans que son existence soit pour autant mise en péril. Dans ces conditions, la situation financière de la société n'incite pas à une clémence particulière. On relèvera qu'en matière d'impôt cantonal et communal, la LI connaissant également un régime d'amende fondé sur l'importance du montant d'impôt soustrait par rapport au montant déclaré, l'autorité intimée a pour pratique de ne pas s'écarter du coefficient de 1,0 pour la société lorsque la soustraction doit être qualifiée de moyenne (Tribunal administratif, arrêt FI 92/154, du 8 octobre 1993). En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct s'est parfois montrée plus sévère, justifiant son attitude par la plus grande rigidité du barème fédéral. Par exemple, dans l'affaire portant la référence FI 92/128 jugée par le Tribunal administratif le 18 octobre 1993, l'autorité intimée avait retenu à l'encontre de la société poursuivie, pour l'une des périodes considérées, une amende du double de l'impôt soustrait; le Tribunal administratif ne l'a cependant pas suivie sur ce terrain et il a réduit l'amende prononcée de moitié, démontrant par là même qu'il n'entendait pas s'écarter dans l'application du droit fédéral des principes appliqués en matière d'impôt cantonal et communal. Dans le cas particulier, que ce soit en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal, l'on

est en présence d'une soustraction qualifiée grave pour les deux premières périodes fiscales considérées, alors même que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est différente selon la période en cause. Pour tenir compte de cette différence objective, il paraît nécessaire de moduler le coefficient d'amende selon la période en cause. Au vu de la pratique qu'il a suivie jusqu'ici, le tribunal considère comme suffisante, aussi bien en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal, une amende égale au montant soustrait en ce qui concerne la seconde période considérée proche de la soustraction moyenne; les circonstances aggravantes décrites ci-dessus, que seuls la collaboration active de la recourante au rétablissement de taxations exactes et ses antécédents sans tache permettent de pondérer, justifient que l'on ne s'écarte pas davantage en faveur de la recourante de ce coefficient. Pour tenir compte en revanche du caractère objectivement plus grave de la soustraction commise lors de la première période, il se justifie de se montrer quelque peu plus sévère par l'application d'un coefficient de 1,15. Les décisions attaquées tant sur le plan de l'impôt fédéral direct que sur le plan de l'impôt cantonal et communal seront modifiées dans ce sens, En ce qui concerne la période fiscale 1991-1992, le coefficient de 0,3 retenu en matière d'impôt fédéral direct est déjà inférieur au barème applicable, en raison de la qualification de tentative. Cette qualification est favorable à la recourante, sans que sa culpabilité soit moindre. Il n'y a donc pas lieu de corriger ce coefficient, inférieur au barème certes, mais qui conduit à une sanction qui tient compte du plafond prévu par l'art. 131 al. 2 AIFD. L'amende de Fr. 15'000.-- sanctionnant la tentative de soustraction commise lors de la dernière période fiscale en matière d'impôt fédéral direct doit ainsi être confirmée. Le recours formé par la société s'avère donc partiellement admis; les décisions prises le 15 mars 1993 à son encontre par le Département des Finances et l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct doivent ainsi être réformées dans le sens des considérants qui précèdent. Les amendes infligées en matière d'impôt cantonal et communal seront donc fixées à Fr. 187'000.-- au lieu de Fr. 203'400.-- pour la période fiscale 1987-1988 et à Fr. 196'000.-- au lieu de Fr. 245'900.-- pour la période fiscale 1989-1990. S'agissant des amendes prononcées en matière d'impôt fédéral direct, elles seront réduites de Fr. 56'100.-- à Fr. 51'000.-- pour la période fiscale 1987-1988 et de Fr. 78'900.-- à Fr. 63'000.-- pour la période fiscale 1989-1990. 5. Il reste à traiter la question de la quotité des amendes infligées à B._____ et à C._____, étant précisé que seules les amendes infligées en matière d'impôt fédéral direct sont contestées. On relèvera à titre liminaire que dans le cadre de l'instruction du recours, l'Administration cantonale des impôts a modifié le montant des amendes prononcées à l'encontre de C._____ et B._____ pour tenir compte du caractère provisoire de certaines taxations au moment du contrôle et des conséquences qui en résultaient sur la qualification de l'infraction et de la quotité de l'amende. Dans la mesure où les intéressés ont maintenu leur recours, celui-ci porte désormais sur les prononcés d'amende rendus à leur encontre tels que modifiés par ces nouvelles décisions. a) S'agissant de B._____, la décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 16 % pour 1987-1988, de 17 % pour 1989-1990 et de 15 % pour 1991-1992, les taxations étant encore provisoires au moment du contrôle. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de l'ordre de 60 % pour les trois périodes. Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts a prononcé une amende pour tentative de soustraction variant de 0,5, respectivement 0,43 et 0,37 fois le montant de l'impôt soustrait pour les trois périodes en question sans qu'une explication logique n'ait été fournie sur l'application d'un taux différencié selon les périodes.

La similitude des pourcentages entre le montant de l'impôt déclaré et le montant d'impôt soustrait pour chacune des périodes considérées devrait au contraire conduire à l'application d'un coefficient identique. Au regard du maximum prévu par l'art. 131 al. 2 AIFD, du caractère intentionnel de l'infraction et des répercussions financières en matière d'impôt anticipé, une amende de Fr. 10'000.-- pour chacune des trois périodes fiscales considérées, qui correspond à l'application d'un coefficient moyen de l'ordre de 0,4, paraît adéquate à réprimer les différentes tentatives de soustraction dont s'est rendue coupable le recourant; elle reste au surplus financièrement supportable pour un contribuable qui dispose d'une fortune personnelle largement supérieure à la moyenne des autres contribuables, même si B. _____ est actuellement à la retraite et qu'il ne touche de la société Entreprise A. _____ & Cie SA qu'une indemnité de Fr. 5'000.-- pour sa fonction d'administrateur. La décision attaquée sera réformée en ce sens. b) En ce qui concerne C. _____, la décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 41 % pour 1987-1988, de 39 % pour 1989-1990 et de 18 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de 1,3 fois le montant d'impôt soustrait pour la deuxième période, s'agissant d'une soustraction consommée, de 0,7 fois, respectivement 0,55 fois pour les deux autres périodes considérées, s'agissant d'une tentative de soustraction. Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts a prononcé une amende pour soustraction correspondant au 80 % du montant de l'impôt soustrait pour la seconde période. Compte tenu de la pratique du tribunal en matière de ristournes, de la gravité objective et subjective de l'infraction et de la situation de fortune aisée dans laquelle se trouve le contribuable, lequel déclare un revenu de Fr. 180'000.-- par année pour une fortune personnelle confortable, l'amende de Fr. 35'000.-- infligée en l'occurrence apparaît relativement modeste; elle tient suffisamment compte des seules circonstances atténuantes dont peut se prévaloir le recourant (collaboration active au redressement, répercussions financières en matière d'impôt anticipé). Pour les raisons déjà précisées au considérant précédent et pour assurer une certaine égalité de traitement entre les organes de la société dont la faute est identique sur le plan subjectif, l'application d'un coefficient de l'ordre de 0,4 pour les deux autres périodes paraît adéquat pour réprimer les tentatives de soustraction commises par le recourant. La décision attaquée qui applique des coefficients de 0,37, respectivement 0,38 pour les deux périodes considérées doit donc être maintenue, ce qui conduit au rejet du recours formé par C. _____. 6. La société voit ainsi son recours partiellement accueilli. Elle perd néanmoins sur la question de principe de sa punissabilité sur le plan cantonal et communal. Partant, il se justifie de lui faire supporter un émolument que le tribunal arrête à Fr. 3'000.--. Vu l'issue du recours, il ne sera pas alloué de dépens à la société. B. _____ obtient partiellement gain de cause, la quotité des amendes pour tentative de soustraction étant légèrement diminuée. Cela étant, il convient de réduire l'émolument mis à sa charge à Fr. 1'500.--, mais de lui refuser l'allocation de dépens en application des art. 55 LJPA, ainsi que des art. 157 et 163 al. 2 CPP, par analogie. Quant à C. _____, il voit son recours rejeté. Pour tenir compte du fait que la décision initialement contestée était inexacte, un émolument partiel de Fr. 2'000.-- sera mis à sa charge, l'allocation de dépens lui étant refusé en application des dispositions précitées.