

VD_OMNI FI.1993.0103 vom 1. November 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0103

FR: VD_OMNI FI.1993.0103 du 1 novembre 1999

IT: VD_OMNI FI.1993.0103 del 1 novembre 1999

Regeste

c/ACI | Taxation intermédiaire, soustractions et tentatives (ristournes) confirmées. Examen de la punissabilité des personnes morales, de la prescription, en particulier de la tentative de soustraction à l'IFD, de la non-déductibilité des rappels, etc.

Erwägungen

E. 29

juin 1993 (société), ont interrompu la prescription de la créance fiscale, pour faire courir un nouveau délai de cinq ans; il en va de même du dépôt par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct de sa réponse aux recours contre les décisions précitées du 29 octobre 1993 (société et époux). En effet, le dies a quo du délai étant le 1er janvier 1989 pour la première période considérée, le délai de prescription initial de cinq ans a eu pour échéance le

E. 31

décembre 1993, de sorte que la prescription de la créance d'impôt à l'encontre de la société et des époux a été interrompue à diverses reprises, tout d'abord par les actes d'instruction effectués par l'ACI, puis par la notification des décisions attaquées et, enfin, par les actes d'instructions opérés dans le cadre de la procédure de recours. Dès lors qu'à aucun stade des procédures instruites par l'ACI puis par le tribunal un laps de temps supérieur à cinq ans ne s'est écoulé entre deux actes interruptifs de la prescription, le dernier en date étant l'audience qui s'est tenue au Tribunal administratif le 22 février 1994, force est de constater que la prescription n'était pas acquise lors de l'entrée en vigueur de la LIFD, ni après, compte tenu de l'avis du 25 janvier 1999 du juge instructeur aux parties. Le grief tiré de la prescription des amendes et des procédures en soustraction apparaît donc mal fondé pour les périodes fiscales litigieuses, sous l'angle de l'AIFD. c) La prescription n'étant pas acquise, pour les trois périodes fiscales litigieuses, lors de l'entrée en vigueur de la LIFD, la question se pose dès lors de savoir s'il y a lieu d'examiner le moyen de la prescription sous l'angle des règles nouvellement énoncées par la LIFD, ces dernières ayant introduit un système complexe de règles sur la prescription. La loi nouvelle indique en effet, dans chaque cas, un délai de prescription relatif avec le dies a quo de celui-ci, les causes de suspension et/ou d'interruption du délai, de même qu'un délai de prescription absolu. Ainsi la loi distingue-t-elle, avec un délai, - respectivement relatif et absolu -, la prescription : du droit de taxer (art. 120 LIFD : 5 ans à compter de la fin de la période fiscale, mais au plus 15 ans après la fin de la période fiscale); de la créance d'impôt (art. 121 LIFD : 5 ans à compter de l'entrée en force de la taxation, mais au plus 10 ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force); de la procédure en rappel d'impôt (art. 152 LIFD (délai de péremption) : 10 ans, mais au plus 15 ans à compter de la fin de la période fiscale) ; de la poursuite pénale (art. 184 : 2 ans, mais au plus 3 ans en cas

de violation des obligations de procédure et 4 ans, mais au plus 6 ans, en cas de tentative de soustraction, à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative ont été commises; 10 ans, mais au plus 15 ans, en cas de soustraction, à compter de la fin de la période fiscale) et, enfin, de la perception de l'amende et des frais (art. 185 renvoyant à l'art. 121 LIFD). Parmi les dispositions précitées, les art. 120 et 121 LIFD prévoient diverses causes de suspension (dont les procédures de réclamation, de révision et de recours) et d'interruption du délai de prescription, l'art. 184 LIFD ne prévoyant que des causes d'interruption du délai de prescription (dont tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable). Quant à l'art. 152 LIFD relatif à la procédure en rappel d'impôt, il s'agit d'un délai de péremption. ca) Le Tribunal fédéral a examiné diverses questions s'inscrivant dans la problématique du droit transitoire de la prescription en matière d'impôt fédéral direct, notamment celle de savoir si l'art. 134 AIFD, qui ne prévoit pas de disposition expresse selon laquelle la procédure en soustraction engagée doit être close à l'échéance d'un certain délai, comprend ou non une lacune. Cette question, laissée tout d'abord ouverte (ATF 119 Ib 311 consid. 4), a été tranchée, du moins implicitement, par l'affirmative, de sorte que les art. 152 et 184 LIFD, - aux termes desquels la prescription absolue de la procédure en rappel d'impôt et de la poursuite pénale est de 15 ans à compter de la fin de la période fiscale en cause -, ont été appliqués à une procédure en soustraction concernant une période fiscale antérieure à l'entrée en vigueur de la LIFD, pour en conclure que la prescription n'était pas acquise (ATF du 16 décembre 1997, in RDAF 1999 II p. 88, consid. 5). Par ailleurs, de l'avis de notre Haute Cour, l'art. 128 AIFD, selon lequel le délai de prescription de la créance fiscale de 5 ans n'est pas suspendu durant les procédures de réclamation ou de recours, - sauf si le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse -, ne comprend pas de lacune, ce qui exclut l'application par analogie de l'art. 120 al. 2 lit. a LIFD (ATF du 24 novembre 1998, consid. 5, rendu suite à l'arrêt FI 97/0013 du 9 septembre 1997). Enfin, le Tribunal fédéral a considéré que le principe de la *lex mitior*, tel qu'il est prévu à l'art. 2 al. 2 CP, - qui ne s'applique en droit pénal fiscal cantonal que s'il est expressément mentionné dans une disposition légale ou si l'application de l'art. 2 al. 2 est prévue, hypothèse non réalisée en droit vaudois -, est une exception au principe constitutionnel de la non-rétroactivité mentionné à l'alinéa 1 de cette disposition car il permet l'application rétroactive d'une loi nouvelle plus favorable. Par conséquent, les délais de prescription plus courts prévus par l'ancien droit pour la poursuite d'infractions s'appliquent en principe à celles qui sont survenues avant l'entrée en vigueur du nouveau droit; les délais de prescription prévus par le nouveau droit s'appliquent uniquement s'ils sont plus courts que ceux prévus par l'ancien droit (ATF du 22 mai 1997 in RDAF 1998 II p. 179, consid. 8 b) et les références citées). cb) S'agissant en premier lieu des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990, pour lesquelles il s'agit de soustractions consommées, il résulte de la jurisprudence précitée que les délais de prescription introduits par le droit nouveau, de 10 ans (art. 184 al. 1 lit. b LIFD), donc plus longs et également susceptibles d'être interrompus, ne constituent pas une *lex mitior* par rapport à l'art. 128 AIFD et son délai de 5 ans, si ce n'est au regard du délai de prescription absolu, de 15 ans, introduit par la loi nouvelle pour les poursuites pénales. Il convient donc uniquement, dans le cas d'espèce, de vérifier que les poursuites pénales portant sur les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 ne soient pas atteintes par la prescription absolue de 15 ans. Or, l'échéance de ce délai étant le 31 décembre 2003 et le 31 décembre 2005 pour la première et la seconde période fiscale considérées, force est d'admettre, dès lors que le délai de prescription de la procédure en soustraction a été

régulièrement interrompu, tant en vertu de l'ancien que du nouveau droit, que la prescription n'est pas acquise à ce jour. cc) S'agissant en second lieu de la période fiscale 1991-1992, pour laquelle il s'agit de tentatives de soustraction, la taxation étant provisoire lors de l'ouverture de l'enquête, l'AIFD ne contient pas de règle spéciale, de sorte que le délai de prescription - ou plus précisément le délai de péremption - de 5 ans est applicable. L'art. 184 al. 1 lit. a LIFD contient une disposition spécifique, a priori plus favorable au contribuable, la poursuite pénale se prescrivant par 4 ans, mais au plus par 6 ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative a été commise. Le tribunal de céans relève ici que le dies a quo du délai de prescription n'est pas, contrairement à l'avis des recourants, la fin de la période fiscale en cause, ce qui porterait in casu l'échéance du délai absolu au 31 décembre 1998. La LIFD a en effet introduit un point de départ spécial de ce délai de prescription, tant en cas de violation des obligations de procédure qu'en cas de tentative de soustraction, celui-ci correspondant à " la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise ". Le Message du 25 mai 1983 du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct ne fournit aucune précision sur le jour à partir duquel ce délai de prescription commence à courir (FF 1983 III 1, sp. p. 239 s.). L'Administration fédérale des contributions indique, dans la circulaire no 21 précitée, en page 37, qu'étant donné que l'amende pour tentative de soustraction se calcule essentiellement par rapport au montant d'impôt que l'on a tenté de soustraire, elle ne peut être fixée qu'après l'entrée en force de la taxation en question. Selon la circulaire, l'amende doit être fixée par décision séparée et elle est échue avec son entrée en force. Dans un arrêt du 10 août 1998, récemment publié, le Tribunal fédéral a confirmé implicitement cette interprétation de la loi, sans la remettre en cause, en admettant le recours de droit administratif interjeté par un contribuable prévenu de tentative de soustraction qui invoquait l'acquisition de la prescription. Dans ce cas où, comme en l'espèce, aucune décision définitive de taxation n'avait été rendue par l'autorité de taxation, les juges de Mon Repos ont retenu, comme dies a quo, le jour où la procédure de taxation a abouti à une décision définitive et exécutoire, à savoir un précédent arrêt du Tribunal fédéral, rendu dans la même cause, au fond, le 8 mars 1989, de sorte que le délai de prescription absolu de 6 ans de l'art. 184 al. 2 LIFD a, dans ce cas, expiré en 1995 (ATF du 10 août 1998, in StE 1999 B 110, no 9, traduit in RDAF 1999 II p. 365, consid. 2b). Dans le cas d'espèce, cette jurisprudence peut paraître insatisfaisante, au stade actuel de la procédure, puisqu'aucune décision définitive n'a été rendue séparément, les décisions attaquées du 27 mai et 29 juin 1993 réglant cumulativement la question des rappels et des amendes. En pareille hypothèse, l'application de la règle sur le dies a quo de l'art. 184 al. 1 lit. a et al. 2 LIFD a pour curieuse conséquence d'empêcher le délai de prescription de commencer à courir avant que la cause n'ait été définitivement entendue, bloquant en quelque sorte le dies a quo du délai de prescription jusqu'à l'issue même de la procédure pénale fiscale. Or, dans la majeure partie des procédures pénales menées pour tentative de soustraction dans le canton de Vaud, dans lesquelles la décision de taxation est précisément demeurée provisoire, seule la décision sur réclamation, sujette à recours devant le Tribunal administratif, fixe cumulativement les rappels et les amendes. Une telle solution empêche donc effectivement le délai de prescription de commencer à courir et donc d'atteindre son but de garantir la célérité du procès pénal, la procédure pénale devant être définitivement close dans un délai raisonnable, dont on peut supposer qu'il corresponde au plus à la durée du délai de prescription. Cela étant, il reste que tant le texte de l'art. 184 al. 1 lit. a et al. 2

LIFD que la jurisprudence précitée sont clairs et univoques, de sorte que le tribunal de céans ne saurait s'en écarter, par l'examen de la question de savoir si la disposition légale comprend, cas échéant, une lacune devant être comblée (art. 1 al. 2 CC). Force est dès lors de conclure que le délai de prescription applicable aux faits reprochés aux recourants pour la période 1991-1992 n'a pas même encore commencé à courir, de sorte que l'application de la LIFD comme de l'AIFD conduisent au rejet de ce moyen tiré de la prescription,

également s'agissant de ladite période fiscale 1991-1992. 5. a) Les recourants soutiennent que la responsabilité pénale de la société ne saurait être engagée sur le plan de l'impôt cantonal et communal. Selon eux, si l'art. 130 al. 4 AIFD prévoit la responsabilité pénale de la personne morale en matière d'impôt fédéral direct, la loi vaudoise ne le prévoit pas, de sorte qu'en droit vaudois, il n'est pas possible d'attribuer une amende à une société anonyme, faute de base légale. b) Cette question a été déjà examinée par le Tribunal administratif qui, procédant à l'interprétation de l'art. 128 LI, a considéré que cette disposition vise également les personnes morales en tant que contribuables. Ainsi ces dernières sont-elles assujetties à la loi pénale fiscale cantonale, en ce sens que leur responsabilité pénale est engagée par les actes des membres de leurs organes. Cette jurisprudence ayant été publiée, on se contentera de faire ici un renvoi aux considérants de l'arrêt FI 92/0154 du 8 octobre 1993, publié dans la RDAF 1994 p. 69 ss. Il est toutefois permis de relever que le tribunal de céans a, depuis lors, confirmé cette jurisprudence de manière constante (voir notamment les arrêts FI 97/0082 du 6 novembre 1997, FI 95/0067 du 19 mars 1996 et FI 93/0079 du 4 novembre 1994). Ce moyen ne peut donc qu'être écarté.

6. a) En droit fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé, lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Archives 52, 454; 56, 345). A teneur de l'art. 131 al. 2 AIFD, remplacé par l'art. 176 LIFD, la tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc. Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal sous réserve d'une importante exception, la Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI) n'opère en effet pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative, selon que la taxation est entrée en force ou non. En d'autres termes, pour se référer à une notion de droit pénal, l'art. 128 LI consacre une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, voir l'arrêt du Tribunal administratif FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b = RDAF 1994 p. 383 s.). Conformément à la définition donnée ci-dessus, la condition objective de la soustraction fiscale consiste en ce que le contribuable obtienne ou tente d'obtenir une taxation insuffisante en violant l'une des obligations que la loi lui impose, soit en cachant des faits importants pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexacts sur des faits importants pour déterminer celle-ci. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. b) L'examen de la condition objective permet de mettre en évidence si le contribuable a échappé indûment à l'impôt; en vertu du principe de la périodicité de l'impôt, cet examen doit se faire selon la loi fiscale en vigueur au moment où l'impôt a été détourné

(arrêts FI 96/0002 du 22 juin 1998 et FI 93/0037 du 13 janvier 1995). En l'espèce, sont en cause les périodes de calcul 1987-1988 à 1991-1992; sur le plan fédéral, c'est donc sur la base de l'AIFD que doit être vérifié si les recourants ont obtenu des taxations insuffisantes ou, en d'autres termes, si les montants soustraits constituent des éléments imposables et si les recourants ont violé leur obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte. Les reprises d'impôt concernent des ristournes non comptabilisées pour le montant total de 70'520 francs pour les périodes fiscales allant de 1988, 1989-1990 et 1991-1992, s'agissant de la société, et de 102'988 francs pour les périodes fiscales allant de 1987-1988 à 1991-1992, s'agissant des époux A._____.

Concernant l'impôt cantonal et communal, les rappels d'impôts s'élèvent à 37'024 fr. (société) et 37'023,55 fr. (époux) et, concernant l'impôt fédéral direct, ils s'élèvent à 14'586,65 fr. (société) et 19'701,30 fr. (époux). ba) Tant l'art. 54 LI que l'art. 49 AIFD (remplacé par l'art. 58 LIFD) prévoient que le bénéfice imposable ou, respectivement, le rendement imposable, se détermine d'après le solde du compte de pertes et profits, y compris les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, dont les libéralités en faveur de tiers et en particulier les prestations et avantages accordés aux actionnaires (art. 54 al. 1 lit. b LI et art. 49 al. 1 lit. b AIFD). Font partie de ces prestations, selon la pratique fiscale, non seulement les distributions apparentes mais également les distributions de bénéfices dissimulés, c'est-à-dire les répartitions de bénéfices d'une société de capitaux qui ne figurent pas ouvertement dans la comptabilité commerciale mais qui sont au contraire dissimulées par des écritures comptables, de telle sorte qu'elles apparaissent sous un faux jour ou n'apparaissent pas du tout (ATF du 2 avril 1996 rendu suite à l'arrêt FI 94/00323 du 1er mai 1995, in Archives 66 p. 458, sp. p. 463 et les références citées). Parmi les exemples de prestations appréciables en argent, on cite notamment le cas de la renonciation en faveur de l'actionnaire d'un produit revenant à la société, ce qui est le cas des ristournes (ATF du 12 octobre 1992, in RDAF 1995 p. 38; J.-M. Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 265 s.; E. Känzig, Die direkte Bundessteuer, no 73 ss ad art. 49 AIFD). bb) L'art. 21 al. 1 lit. c AIFD (remplacé par l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD) dispose que l'impôt sur le revenu des personnes physiques se calcule en particulier sur tout revenu de la fortune mobilière, notamment sur les intérêts, les rentes et les parts au bénéfices provenant d'avoirs ou de participations de toute nature, ainsi que sur les indemnités et les avantages appréciables en argent qui sont accordés spécialement en plus de ces revenus ou à leur place. Par parts aux bénéfices, il faut entendre toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existantes (Archives 66 p. 458, sp. p. 467s). La législation cantonale contient une disposition analogue à l'art. 20 al. 1 lit. e LI. c) Il résulte de qui précède que les ristournes constituent, dans le principe, des éléments imposables tant de la société que de l'actionnaire. Dès lors que les déclarations d'impôt des recourants établies pour les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, la comptabilité de la société et ses déclarations d'impôts sont incomplètes et inexactes dans la mesure retenue par l'autorité intimée, les deux conditions objectives de la soustraction, - à savoir que les montants soustraits constituent des éléments imposables et que le contribuable a violé l'obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte -, sont à l'évidence remplies. Il est en effet indéniable que la société, agissant par un membre de ses organes, in casu A._____, de même que ce dernier, administrateur et actionnaire, auraient dû annoncer l'ensemble des revenus et de la

fortune dans les déclarations fiscales, dont les ristournes. C'est bien en vain que le recourant A._____ prétend avoir cédé à l'usage des ristournes dites "confidentielles" et que la majorité d'entre elles a été réinvestie dans l'intérêt commercial de l'entreprise. Le tribunal constate qu'il a lui-même encaissé des chèques nominatifs ou au porteur et qu'il a ainsi bénéficié de prestations appréciables en argent revenant à la société ou devant à tout le moins figurer dans la comptabilité de l'entreprise lorsque celle-ci était exploitée en raison individuelle. En effet, de ce point de vue, seul est déterminant le fait qu'il s'agit en réalité de recettes dissimulées de l'entreprise individuelle, puis de la société, ce qui donne lieu à une distribution cachée de bénéfices (ou de prestations appréciables en argent) en faveur des actionnaires. 7.

a) N'est punissable pour soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 129 AIFD (art. 175 LIFD), que celui qui obtient une taxation insuffisante en violant ses obligations de manière coupable, soit intentionnellement, soit par négligence. En revanche, pour retenir la tentative de soustraction fiscale, au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD (art. 176 LIFD), le contribuable doit avoir agi intentionnellement ou, à tout le moins, par dol éventuel (RDAF 1991 p. 131). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la culpabilité (faute), ainsi que la mesure de la peine (amende), doivent, en l'absence de dispositions spéciales contraires (art. 133 bis al. 3 AIFD, par exemple), être analysées selon les principes généraux du droit pénal, les amendes fiscales étant de véritables sanctions de nature pénale (StE 1985 B 101.21 no 2; 1986 B 101.1 no 1; RDAF 1991 p. 288 et 1992 p. 331). L'art. 333 du code pénal suisse (CP) le précise d'ailleurs expressément s'agissant de l'impôt fédéral direct. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, cette solution découle, en l'absence d'une disposition spécifique, directement de la nature pénale des amendes fiscales.

b) La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Cette preuve est toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21, no 7). Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est censée apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité, agissant alors par dol éventuel (Archives 66 p. 258, sp. p. 467; RDAF 1995 p. 38; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6). Du point de vue subjectif, il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (Archives 63 p. 208).

c) Comme l'intention, la négligence s'apprécie selon les principes du droit pénal, en particulier selon la définition de la négligence contenue à l'art. 18 du Code pénal suisse (StE 1989 B 101.9 no 6). Dès lors, un contribuable se comporte de manière négligente lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 CP; Archives 56 p. 346). Selon la doctrine et la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise : si un contribuable a des doutes sur ses droits ou ses obligations, il doit faire en sorte de lever ces doutes ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 no 6; Höhn, Steuerrecht, 5e éd., Berne 1986, p. 605).

d) Le tribunal observe qu'en l'espèce les montants litigieux sont importants, puisqu'il est question de ristournes pour les montants de 70'520 francs (période fiscale 1991-1992), s'agissant de la société, et de 102'988 (périodes fiscales 1987-1988 à 1991-1992), s'agissant des époux A._____. Au vu de la nature de ces montants, A._____ ne pouvait pas ignorer qu'une partie du bénéfice de la société

allait échapper à l'impôt et qu'il s'octroyait, par là-même, des avantages qui échapperaient également à l'impôt au niveau de sa taxation personnelle. Cette constatation s'impose, il va sans dire, s'agissant de ristournes, au sujet desquelles l'argumentation du recourant, qui prétend, en résumé, avoir agi comme tout le monde, n'est guère convaincante. Il ne saurait soutenir de bonne foi qu'il ne se serait pas rendu compte que les chèques encaissés personnellement constituaient des "cadeaux" échappant à toute imposition fiscale. Le tribunal considère qu'il lui incombait de s'informer et de lever ses doutes éventuels sur le traitement fiscal de ces montants et, qu'à défaut d'un tel contrôle, il est exclu de ne prendre en considération qu'une infraction commise par négligence. Il y a ainsi lieu de conclure que c'est bien intentionnellement que ce mode de comptabilisation a été adopté, pour réduire d'autant les éléments imposables de la société et ceux des époux A._____. Par son comportement, A._____, administrateur et gestionnaire effectif de la société, doit donc endosser cette responsabilité au nom de la société et en son nom propre, lui-même étant sans conteste le mieux placé pour apprécier le caractère illicite d'un tel procédé. Les circonstances de la présente espèce ne peuvent conduire le tribunal qu'à considérer qu'il a eu conscience de tromper le fisc en agissant de la manière qui lui est reprochée, ou à tout le moins qu'il en a pris le risque. Cela étant, le tribunal estime que l'élément subjectif du dol éventuel, assimilé pénalement à l'intention, est établi à satisfaction pour l'ensemble des faits reprochés. 8.

a) S'agissant maintenant des amendes, la société s'est vu infliger des pénalités de 10'500 francs, pour soustraction (1989-1990) et tentative (1991-1992) de soustraction, intentionnelles et qualifiées, à l'impôt fédéral direct, en application des art. 129 et 131 al. 2 AIFD, et de 17'700 francs, pour soustraction intentionnelle et qualifiée à l'impôt cantonal et communal (1989-1990) selon l'art. 128 LI, une majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992 conformément à l'art. 128 al. 2 lit. a LI. Pour M. A._____, les amendes, fixées en application des mêmes dispositions légales, sont respectivement de 14'400 fr. (impôt fédéral direct), pour soustraction intentionnelle qualifiée (1987-1988), intentionnelle (1989-1990) et une tentative de soustraction intentionnelle (1991-1992) et de 10'100 fr. (impôt cantonal et communal), pour soustraction intentionnelle qualifiée (1987-1988), intentionnelle (1989-1990), une majoration de 10% des éléments soustraits étant également comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. b) Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir fixé des amendes arbitrairement sévères, celles-ci devant dès lors être réduites. A cette fin, ils invoquent: que A._____ a cédé à la pratique "des ristournes confidentielles"; qu'il a réinvesti la majorité d'entre elles dans l'intérêt de l'entreprise; que la conjoncture est très difficile dans le domaine de la construction particulièrement; qu'un petit entrepreneur exploitant son industrie sous forme de société anonyme ne doit pas être pénalisé par rapport à celui qui l'exploite en raison individuelle et, enfin, que le montant des rappels d'impôt et des amendes engendre un risque de surendettement de la société. c) Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 CP; StE 1986 B 101.1 No 1). Selon l'art. 63 CP, la peine doit être fixée d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par G. Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Berne 1989, par. 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans la détermination de la peine (voir en dernier lieu l'ATF 123 IV 49 renvoyant, au sujet de la motivation de la fixation de la peine, à l'ATF 116 IV 289 et 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43 et à l'ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). L'art. 48 al. 2 CP précise

la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27). d) Il ressort généralement de la pratique de l'ACI, qu'en matière d'impôt cantonal et communal, des amendes sont prononcées avec un coefficient de l'ordre de une fois le montant d'impôt soustrait pour la société, le coefficient étant réduit environ de moitié à l'encontre de l'actionnaire. En matière d'impôt fédéral direct, l'ACI opère également une réduction, mais moins forte, compte tenu des barèmes de l'Administration fédérale des contributions (voir à ce sujet notamment les arrêts FI 97/0082 du 6 novembre 1997, FI 93/0079 du 4 novembre 1994 et FI 92/0154 du 8 octobre 1993). Dans sa jurisprudence constante, le tribunal de céans a approuvé l'application des barèmes en matière de fixation d'amendes fiscales (voir en particulier l'arrêt FI 93/0128 du 8 décembre 1995), de même qu'il a, de manière générale, confirmé la pratique de l'ACI, en relevant en particulier que cette apparente différence de traitement avec les entreprises individuelles est conforme au principe de l'égalité de traitement, les régimes d'imposition des entreprises individuelles, respectivement des sociétés anonymes différant très sensiblement, en raison notamment de la double imposition économique qui frappe les secondes. Pour le surplus, une réduction substantielle de la quotité de l'amende prononcée à l'encontre des membres des organes de la société par rapport à celle infligée à la personne morale tient suffisamment compte de la charge définitive que représente pour eux le non-remboursement de l'impôt anticipé. Le Tribunal fédéral a confirmé le bien-fondé de cette manière de faire dans un arrêt du 4 avril 1995 (RDAF 1996 p. 172, sp. consid., 6b). e) Il sied encore de relever que les prononcés d'amendes, en tant qu'ils concernent l'impôt fédéral direct, se rapportent à des infractions dont la réalisation supposée est antérieure à l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1995, de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), qui a abrogé l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). La jurisprudence du Tribunal administratif à propos de l'art. 2 al. 2 du Code pénal (CP), consacrant le principe de la "lex mitior", a considéré que ce principe est également applicable en matière fiscale, s'agissant de la fixation des amendes. En vertu de cette jurisprudence, le recourant bénéficie, devant le Tribunal administratif, - qui a toujours examiné les recours dirigés contre des amendes fiscales en se considérant comme une véritable juridiction d'appel, revoyant librement la cause en fait et en droit - , du principe selon lequel celui qui a commis un crime ou un délit (la règle est également applicable aux contraventions en vertu de l'art. 102 CP) sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, doit être jugé en application de cette loi si elle lui est plus favorable (voir l'arrêt du 15 mars 1995 FI 93/0101 en la cause G. et L. C., consid. 3, et les références citées). Dans cet arrêt, le Tribunal administratif est arrivé à la conclusion que l'art. 175 LIFD, qui a remplacé l'art. 129 AIFD selon lequel l'amende peut aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait, constitue indéniablement une loi plus douce que l'ancienne, à tout le moins s'agissant d'une infraction consommée, puisqu'il prescrit que l'amende est en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait, avec cette précision qu'elle peut être réduite jusqu'au tiers en cas de faute légère et triplée en cas de faute grave (voir également l'arrêt FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2). Il est permis de relever que le tribunal s'est montré plus réservé s'agissant de la

tentative de soustraction, dès lors que la latitude de l'autorité était plus large sous l'empire de l'AIFD (art. 131 al. 2),- ce qui lui permettait d'arrêter l'amende à un montant atteignant, en principe, la moitié de l'amende qui aurait été infligée en cas de soustraction (voir Archives 56, p. 355) -, que dans la LIFD qui impose à l'autorité de répression de fixer une peine équivalant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, mais qui, surtout, ne fixe aucun plafond (art. 176 al. 2). Le tribunal considère néanmoins qu'en l'espèce, le présent arrêt intervenant postérieurement à l'entrée en vigueur de la LIFD, il convient, dans le principe, d'appliquer l'art. 175 LIFD aux infractions consommées et l'art. 131 al. 2 AIFD aux tentatives de soustraction. Cette question n'est toutefois pas décisive en l'espèce, en ce sens que les amendes prononcées à l'encontre des recourants respectent tant les anciennes que les nouvelles dispositions légales. f) Sur le plan de l'impôt fédéral direct, les recourants se sont vu appliquer l'art. 129 al. 1 AIFD, qui sanctionne la soustraction d'une peine d'amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait, l'art. 131 al. 2 AIFD prévoyant qu'en cas de tentative de soustraction, l'amende va de 20 à 20'000 francs. Les "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" (Archives 56, 344), ont été édictées par l'AFC sous l'empire de l'AIFD en vue de faciliter la fixation du montant de l'amende et d'unifier les pratiques cantonales. Le barème (dans sa version 1987) prévoit des amendes s'échelonnant entre une et deux fois le montant de l'impôt soustrait. Ces instructions contiennent un barème qui prévoit pour les cas ordinaires, c'est-à-dire en l'absence de circonstances justifiant une amende plus forte ou plus faible, une amende fixée en pour-cent du montant de l'impôt soustrait. Ce pour-cent est fonction du rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt dû sur la base d'une taxation correcte. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a jugé que ce barème constituait une référence appropriée pour la fixation des amendes, tout en insistant sur le fait qu'il ne devait pas être appliqué de manière rigide. Conformément aux principes généraux du droit pénal, ce sont bien plutôt les autres facteurs influençant la fixation de la peine et en particulier les circonstances permettant de déterminer la gravité de la faute, de même que les circonstances personnelles, qui doivent être pris en considération (ATF 121 II 257, sp. consid. 6 p. 271s; ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par M. Zweifel, in Mélanges Zuppinger, p. 543 ss, U. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, thèse, Berne, 1991, p. 149 ss). L'autorité ne saurait donc être liée de manière absolue par ces instructions, mais elle doit fixer l'amende de façon appropriée dans le cadre du minimum et du maximum prévu par l'AIFD (Archives 60, 404; RDAF 1993, p. 36). Le barème que ces instructions contiennent n'est cependant pas conforme à l'art. 175 al. 2 LIFD, puisqu'il prévoit des amendes s'échelonnant entre une et deux fois le montant de l'impôt soustrait, tandis que la nouvelle disposition fédérale pose le principe d'une amende égale à l'impôt soustrait. L'ACI a ainsi édicté une circulaire qui donne, à ce sujet, non plus un barème, mais les critères de la fixation de la peine (Circulaire no 21, précitée, sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, in RDAF 1996 p. 20 ss., sp. p. 31s.). S'agissant de la société, l'ACI relève que la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 91 % pour 1987-1988 et 1989-1990 et de 95,5 % en 1991-1992. Le barème relatif à l'AIFD indique que les amendes pouvant être prononcées, en cas de soustraction, sont de deux fois le montant d'impôt soustrait pour les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992. L'autorité intimée, qui a renoncé à fixer une amende pour l'année 1988 (vu que la société n'a été assujettie que pendant quinze jours durant l'année 1988), a fixé le montant des amendes, considérées globalement, à concurrence d'environ une fois le montant des

rappels d'impôts pour 1989-1990 et à concurrence de la moitié de celui-ci, à savoir 3'500 fr. pour la tentative de soustraction (1991-1992). Ce faisant, l'autorité intimée a donc tenu compte du barème en faveur de la recourante, de sorte que la décision entreprise, qui prononce une amende également conforme à ce que prescrit l'art. 175 LIFD, doit être confirmée dans son principe. Quant à A. _____, la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 2,5 % pour 1987-1988, de 29 % pour 1989-1990 et de 25,8 % pour 1991-1992. Selon le barème relatif à l'AIFD, les amendes pouvant être prononcées, en cas de soustraction, sont d'une fois le montant d'impôt soustrait pour la période 1987-1988, et de 1,2 fois le montant d'impôt soustrait pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992. Les amendes correspondant globalement à une fois les montants d'impôts soustraits pour les deux premières périodes et à la moitié du montant des impôts soustraits, soit 4'500 francs, pour la dernière période, la quotité des amendes apparaît également conforme aux art. 129 AIFD, 175 LIFD et 131 al. 2 AIFD. g) S'agissant de la soustraction en matière d'impôt cantonal et communal, l'article 128 LI dispose que l'amende peut atteindre cinq fois l'impôt soustrait, une majoration de 10% des éléments soustraits étant prévue lorsque la contravention est constatée avant la fin de la période de taxation. Les directives non publiées de l'Administration cantonale des impôts du 27 juillet 1981, légèrement remaniées en août 1992, concernant les rappels d'impôts et les amendes en cas de soustraction fiscale, distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée et précisent que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. Elles comprennent un tableau récapitulatif (barème), destiné à servir de guide à la fixation des amendes. Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais elles constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Il reste que pour arrêter le montant de l'amende, l'autorité fiscale ne peut se réfugier derrière ce document, en faisant abstraction des circonstances du cas d'espèce et des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui sont applicables aux amendes fiscales (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP) (voir en ce sens les arrêts FI 91/67 du 20 novembre 1992 et FI 93/162 du 30 décembre 1993). S'agissant de la société, l'ACI relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations d'impôt exactes est de 83 % en 1987-1988 et 1989-1990, ce qui constitue, selon le barème, un cas de soustraction grave, avec collaboration du contribuable, pour lequel l'amende devrait se situer entre 1,5 et 3,5 fois le montant d'impôt soustrait, la majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. Force est donc de constater que les amendes fixées pour les soustractions d'impôt cantonal et communal, de l'ordre d'une fois les impôts soustraits, pour la période 1989-1990, ont été fixées au-dessous de ces limites, aucune amende n'ayant du reste été prononcée pour l'année 1988. Quant à M. A. _____, la même conclusion s'impose. En effet, l'autorité intimée indique que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations d'impôt exactes est de 1,8 % pour 1987-1988 (soustraction légère) et de 20 % pour 1989-1990 (soustraction moyenne). Ainsi, le barème prévoit, en cas de collaboration du contribuable, une amende se situant entre un et 1,75 fois le montant d'impôt soustrait pour 1987-1988 et entre 0,75 et 1,5 fois pour 1989-1990, la majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. Dès lors que les amendes ont été fixées, globalement, à environ une fois le montant d'impôt soustrait pour 1987-1988 et à la moitié du montant d'impôt soustrait pour 1989-1990,

l'autorité intimée a ici également tenu compte du barème en faveur du recourant et n'a donc pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Cette conclusion s'impose d'autant plus si l'on prend en considération les intérêts de retard sur les montants d'impôts soustraits. h) Le tribunal de céans observe que les amendes ont bien été modulées afin de tenir compte de la gravité objective et subjective des infractions imputables à la société et à A. _____ ainsi que de la situation particulière de ceux-ci. Les amendes prononcées ont fait l'objet d'une appréciation globale qui a pris en considération notamment la nature et l'origine des différents éléments soustraits. Le tribunal de céans considère, d'une part, que l'application des barèmes n'a pas été rigide et, d'autre part, que la motivation des décisions attaquées échappe à la critique, dans la mesure où celle-ci se réfère à l'ensemble des circonstances entourant les infractions commises, aux mobiles, aux antécédents et à la situation personnelle de la société et de A. _____, membre d'un organe engageant celle-ci. Il a en outre été tenu compte, à juste titre, à la charge des recourants, du fait que les soustractions ont été commises à répétition, sur plusieurs périodes fiscales, au moyen d'une comptabilité inexacte et pour un montant global objectivement important. A leur décharge, l'autorité intimée a justement pris en considération, outre la collaboration des recourants dans le cadre de la procédure de rappels d'impôt et de soustraction, l'absence d'antécédents de ceux-ci et de la société en matière de droit pénal fiscal, leurs situations financières, les difficultés rencontrées dans le secteur d'activité de la société, l'état civil et les charges familiales de A. _____, de même que les revenus et la fortune des époux. Il apparaît de plus que l'autorité intimée a tenu compte de la double imposition économique société - actionnaires et des répercussions des soustractions commises en matière d'impôt anticipé. La quotité des amendes, fixée au-dessous des fourchettes prévues par les barèmes et par ailleurs conforme au cadre de peine de l'art. 175 LIFD, apparaît proportionnée aux fautes commises, compte tenu de l'ensemble des circonstances. Le tribunal estime que les décisions attaquées doivent être confirmées dans leur principe, tant s'agissant des rappels d'impôt que des amendes infligées aux recourants. i) Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter les recours interjetés par la société et les époux A. _____, les décisions attaquées étant confirmées. 9. a) Il reste toutefois à examiner l'ultime argument que la société recourante invoque eu égard aux art. 49 AIFD et 55 LI, selon lesquels les impôts peuvent être déduits du rendement net de la société et qui, selon elle, permettent de porter en déduction des éléments imposables les compléments d'impôts tels que déterminés dans la première période fiscale. b) Selon l'autorité intimée, cette demande n'est pas justifiée, car les art. 49 al. 2 AIFD et 55 al. 1 lit. a LI ne sauraient permettre la déduction après coup des impôts qu'une société pourrait être amenée à payer à la suite d'un redressement fiscal. Cette possibilité doit par ailleurs être écartée au vu notamment de la jurisprudence du Tribunal fédéral qui exclut les écritures rectificatives lorsque que celles-ci ont été faites en violation des prescriptions concernant la tenue de la comptabilité et lorsqu'elles ne concernent pas l'exercice en cours (RDAF 1984 p. 463; 1977 p. 226). L'autorité intimée précise que les rappels d'impôt auxquels a procédé l'ACI pourront être déduits du bénéfice imposable de la société relatif à la période de taxation 1993-1994. c) La question de savoir si les rappels d'impôt pour une période fiscale considérée peuvent être portés en déduction des montants imposables de la période suivante a été tranchée par la négative dans la jurisprudence du tribunal de céans (voir les arrêts FI 93/0100 du 28 octobre 1994, citant E. Känzig, Die direkte Bundessteuer, no 200 ad art. 49 AIFD et FI 93/0121 du 9 novembre 1994). Il ne fait aucun doute que la société a pu disposer de l'entier des montants non déclarés, sans avoir à payer sur ceux-ci un quelconque

impôt. Ces éléments correspondent donc à un revenu acquis que la société contribuable aurait dû déclarer. Si une rectification peut avoir lieu, ce n'est qu'en vertu de la découverte d'une infraction ayant conduit l'autorité fiscale à revoir la taxation et à exiger les compléments d'impôt correspondant aux montants non déclarés. Ce n'est qu'au moment où la décision de modification de la taxation entre en force que les compléments d'impôt deviennent exigibles et qu'ils constituent effectivement une charge pour la société, de sorte que c'est dans la période fiscale suivant celle de l'entrée en force de la décision de modification de la taxation qu'il se justifie de déduire fiscalement les compléments d'impôt. La jurisprudence du tribunal rendue à ce propos doit également être confirmée.

10. a) Les recours étant rejetés, les frais de la procédure de 4'000 francs sont mis à la charge de la société par 2'000 fr. et des époux A. _____, solidairement entre eux, par 2'000 francs, ces montants étant compensés avec les dépôts de garantie opérés. Il n'y a en outre pas lieu à allocation de dépens.

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