

VD_OMNI FI.1993.0113 vom 14. Juni 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-06-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0113

FR: VD_OMNI FI.1993.0113 du 14 juin 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0113 del 14 giugno 1994

Regeste

c/ ACI | Punissabilité des p.m. Principe de la bonne foi, quotité de l'amende

Erwägungen

E. 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). b) 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 (Circulaire no 10 de l'AFC du 9 décembre 1987 : Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions Archives 56, p. 344 ss, ci-après : les instructions fédérales); 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 être fixée de façon appropriée dans les limites définies par l'AIFD (Tribunal administratif, 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 qui ont été modifiées le 8 mai 1991. Elles distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée. La quotité 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. Un tableau récapitulatif a été établi à l'intention des taxateurs. 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, même si l'autorité fiscale ne peut faire 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 FI 91/67 précité). c) 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 leur encontre; s'y ajouteraient encore l'impôt anticipé non récupérable, voire des pénalités en matière d'impôt anticipé. L'autorité intimée, quant à elle, indique qu'elle a tenu compte de cette circonstance - qui distingue les entreprises en raison individuelle. Les entreprises érigées en personnes morales - en s'en tenant à la limite inférieure de ses barèmes, ce qui, comme on va le voir, est exact. 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 les recourants, 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 (dans ce sens, Tribunal administratif, FI 92/154 précité). La forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité fiscale peut se fonder au contraire sur la réalité économique (voir notamment ATF 102 I b 154). Mais la prise en compte de la réalité économique d'une opération imposable doit rester exceptionnelle, pour faire face à des cas particuliers ou à des situations juridiques dont le caractère insolite ou anormal le justifie. Le principe reste que l'administration doit prendre en considération la forme juridique choisie par le contribuable lorsque celle-ci est claire et qu'elle ne donne lieu à aucune discussion sur le plan fiscal. Le contribuable qui adopte librement une certaine construction juridique ne peut pas par la suite en faire abstraction selon son intérêt sur le plan fiscal pour prétendre à une taxation fondée sur la seule réalité économique, au motif qu'elle serait plus favorable pour lui. Il lui

appartient bien au contraire d'assumer toutes les conséquences - y compris fiscales - de la solution juridique à laquelle il a recouru en vue de réaliser un gain ou d'obtenir tel ou tel avantage patrimonial (sur tous ces points, voir RDAF 1992 p. 70; RDAF 1990 p. 38 et 39; ATF 109 I b 113; Tribunal administratif, arrêt FI 92/096 du 25 mars 1993). d) Les recourants font valoir que les quatre décisions attaquées entraînent une ponction totale de Fr. 280'000.- et qu'au vu de la conjoncture, ce montant est de nature à mettre sérieusement en danger la survie de la société A. _____ SA. Cet élément, qui peut jouer un rôle important au stade de l'exécution des décisions litigieuses (possibilité pour l'autorité fiscale d'accorder des délais et des modalités, voir des remises), ne saurait influencer de manière décisive l'autorité de recours dans le cadre du contrôle judiciaire auquel elle se livre. De toute manière, il faut bien constater que c'est le comportement des recourants qui est à l'origine de cette situation. Il faut également observer que les recourants, qui allèguent des difficultés financières en cas de maintien des décisions attaquées ne le démontrent nullement. Le capital imposable déclaré de la société (près de Fr. 370'000.-) et la fortune imposable déclarée d'B. _____ (plus de Fr. 700'000.-) au cours de la période fiscale 1991-1992 ne permettent guère de s'en convaincre. Enfin, il faut relever que les rappels d'impôts concernant la société pourront être pris en considération sur le plan comptable dans la période fiscale à venir, puisqu'ils représenteront une charge pour la société.

7. a) Le tribunal constate qu'au cours des périodes fiscales 1987 à 1992 la société recourante a reçu de ses fournisseurs des ristournes pour une somme totale de Fr. 133'671.-, des encaissements de consortiums pour un montant de Fr. 48'451 et a porté en charge des frais généraux non autorisés par l'usage commercial, par Fr. 7'530.-, consistant en travaux pour un immeuble privé. Ces rentrées d'argent n'ont pas été enregistrées dans la comptabilité, pas plus qu'elles n'ont été déclarées au fisc. Elles ont été encaissées directement par l'actionnaire de la société, à savoir B. _____. La société recourante a également pris en charge dans ses comptes des frais privés concernant celui-ci. Dès lors, c'est à juste titre que l'ACI a procédé à des rappels d'impôt à l'égard de la recourante et qu'elle a retenu en pareilles circonstances une soustraction intentionnelle, réalisée au moyen d'une fausse comptabilité (voir dans ce sens FI 92/154 déjà cité). Cette contribuable ne plaide d'ailleurs pas la négligence. b) En matière d'IFD, outre l'élément intentionnel, les prononcés d'amendes attaqués retiennent une tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD (les taxations étaient provisoires au moment du contrôle) et relèvent que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 61,4 % pour 1987-1988, de 17,8 % pour 1989-1990 et de 69,3 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait être, en cas de soustraction consommée - ce qui n'est pas le cas - de 1,6 fois le montant de l'impôt soustrait pour la première période fiscale, de 1,1 fois pour la seconde et de 1,6 fois pour la troisième. Dans les cas de tentative, comme en l'espèce, elles prévoient que l'amende doit en principe s'élever à la moitié de celle qui serait infligée en cas de soustraction consommée; elles précisent que cette règle ne doit pas être appliquée avec rigidité et qu'elle ne peut constituer tout au plus le point de départ du calcul de l'amende qui doit par ailleurs être apprécié en fonction des circonstances aggravantes et atténuantes. Dans la présente affaire, en se référant strictement au coefficient de base défini par les instructions fédérales, l'amende devrait se monter à 0,8 fois le montant de l'impôt soustrait pour la première période, de 0,55 fois le montant de l'impôt soustrait pour la seconde période et de 0,8 fois le montant de l'impôt soustrait pour la dernière période litigieuse. Le tribunal constate que pour 1987-1988, le montant de l'impôt soustrait s'élève à Fr. 4'778.20; le montant de l'amende prononcée pour tentative de soustraction, soit

Fr. 2'800.-, correspond à 0,58 fois le montant de l'impôt soustrait. Pour 1989-1990, le montant de l'impôt soustrait est de Fr. 5'546.80; le montant de l'amende, arrêtée par Fr. 2'500.-, correspond à 0,45 fois le montant de l'impôt soustrait. Enfin, pour 1991-1992, le montant de l'impôt soustrait s'élève à Fr. 13'990.70; l'autorité intimée a fixé l'amende à Fr. 8'300.-, ce qui correspond à 0,59 fois le montant de l'impôt soustrait. L'élément subjectif de l'infraction, c'est-à-dire la faute commise par l'organe de la société recourante constitue une circonstance aggravante. En effet, il n'a pas tenu correctement la comptabilité de la société et a ainsi confectionné des faux, ce qui lui a permis de dissimuler les revenus. Il n'ignorait 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'il a agi. L'importance des montants soustraits appelle également une certaine sévérité, comme d'ailleurs le fait que cette activité coupable se soit poursuivie au cours de trois périodes fiscales. A titre de circonstance atténuante, il faut en revanche retenir le fait que les organes de la société recourante ont collaboré de manière active au rétablissement des taxations. Doit également être considéré dans une certaine mesure, le fait que les montants soustraits n'ont pas été utilisés uniquement au profit personnel de l'actionnaire mais aussi pour couvrir des dépenses en relation avec les affaires de la société. Les coefficients d'amende retenus se situent dans une fourchette comprise entre 0,45 et 0,59 % de l'impôt soustrait. Il n'apparaît pas que les amendes fixées, soit Fr. 13'600.- au total, seraient trop sévères vu les circonstances; en effet, il faut accorder un poids important à l'élément aggravant que constitue la soustraction qualifiée. Il faut relever que cette contribuable a bénéficié, indépendamment de sa volonté, du fait que les taxations la concernant n'étaient pas définitives au moment de l'ouverture de l'enquête; cette circonstance, qui relève du pur hasard, lui a évité d'être poursuivie pour soustraction consommée, laquelle entraîne des sanctions plus sévères. c) 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 -, et lorsque le contribuable a collaboré, comme en l'espèce, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 1 à 1,75 lorsque la soustraction est légère et de 1,5 à 3,5 lorsque la soustraction est grave. Dans le cas de la recourante, l'ACI a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 51 % en 1987-1988 et de 17 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans le premier cas d'une soustraction grave et, dans le second, d'une soustraction légère eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a fixé le montant de l'amende à Fr. 17'600.- pour la première période et à Fr. 14'800.- pour la seconde, ce qui représente au total un montant de Fr. 32'400.-. Le tribunal constate que le montant de l'amende arrêté par l'autorité intimée correspond pour 1987-1988 à 1,19 fois et pour 1989-1990 à 0,88 fois le montant de l'impôt soustrait. Les considérants développés dans le cadre de l'IFD (cf. ch. 7 lettre b ci-dessus) relatifs notamment au degré de culpabilité de la recourante et à la situation de celle-ci peuvent être repris ici. Le tribunal constate que dans le cas particulier l'ACI a appliqué des coefficients d'amende qui se situent dans une fourchette comprise entre 0,88 et 1,19 fois le montant de l'impôt soustrait destinée à saisir l'importance des montants soustraits. La gravité de la faute commise, à laquelle il faut accorder un poids déterminant dans le cadre de la balance des différents éléments, amène le tribunal à juger également dans cette matière qu'il n'y a pas lieu de réduire les prononcés d'amende. d) Le recours

formé par la société s'avère mal fondé et les décisions prises à son encontre par l'ACI doivent ainsi être confirmées. 8. a) B. _____ ne conteste pas n'avoir pas déclaré des prestations provenant de la société A. _____ SA pour une somme de l'ordre de Fr. 220'000.- et n'avoir pas annoncé un complément de salaire de Fr. 5'280.-. b) En matière d'IFD, le comportement du recourant tombe sous le coup de l'art. 129 al. 1 lit b AIFD, car les taxations étaient définitives au moment du contrôle. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 20,2 % pour 1987-1988, de 16 % pour 1989-1990 et de 32,3 % 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 1,2 fois le montant de l'impôt soustrait pour la première période fiscale, de 1,1 fois pour la seconde et de 1,3 pour la troisième. Dans le cas particulier, l'ACI a prononcé une amende de Fr. 5'600.- pour 1987-1988, de Fr. 6'400.- pour 1989-1990 et de Fr. 15'800.- pour 1991-1992. Suite à une erreur de calcul, l'ACI a ramené le montant de l'amende relatif à cette dernière période à Fr. 14'800.-, selon sa décision du 21 juillet 1993. Le tribunal constate que l'autorité intimée a fixé l'amende en appliquant un coefficient de 0,93 fois le montant de l'impôt soustrait pour la première période, de 0,87 pour la seconde et de 0,89 pour la troisième période. Dans le cas présent, le tribunal doit constater que l'importance des sommes versées directement en mains d'B. _____ en raison de l'activité déployée par la société A. _____ SA étaient sans proportion avec les cadeaux d'usage et ne pouvait laisser planer aucun doute quant à leur nature de revenus dissimulés (dans ce sens, voir FI 92/154 déjà cité). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a retenu une faute intentionnelle chez ce contribuable. La poursuite de l'activité délictuelle au cours de trois périodes fiscales constitue également un élément aggravant. En revanche, à titre de circonstances atténuantes, il faut retenir la collaboration du recourant dès l'ouverture de l'enquête. Le montant global de l'amende infligée en matière d'IFD pour soustraction consommée, soit Fr. 26'800.-, n'apparaît pas excessif vu l'ensemble des circonstances. Il n'est pas insupportable pour ce contribuable qui a réalisé un revenu annuel imposable de l'ordre de Fr. 200'000.- au cours des deux dernières périodes, même si celui-ci assume des charges de famille. c) En matière de d'impôt cantonal et communal, la soustraction commise par B. _____ 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 distinguent le cas d'une soustraction qualifiée - lequel suppose la confection de faux - de celui d'une soustraction simple - lequel implique la commission d'une faute intentionnelle. Elles prévoient dans la seconde hypothèse, lorsque le contribuable a collaboré, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 0,5 à 1,25 si la soustraction est légère. Dans le cas particulier, il faut relever que si l'autorité intimée a retenu à l'égard de la société une soustraction qualifiée - compte tenu de la faute commise par l'organe de la société, comme on l'a vu ci-dessus -, elle a en revanche admis que le recourant n'avait en tant que salarié et actionnaire de la société perpétré qu'une soustraction simple. Dans sa décision, l'ACI a relevé que la proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 13 % en 1987-1988 et de 11,3 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans les deux cas d'une soustraction légère eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a arrêté une amende Fr. 4'800.- pour la première période et de Fr. 7'100.- pour la seconde période, ce qui correspond respectivement à 0,48 fois et 0,49 le montant de l'impôt soustrait. Les considérations développées dans le cadre de l'IFD concernant B. _____ peuvent

également être reprises ici. Le tribunal constate que dans le cas particulier l'ACI a appliqué des coefficients d'amende qui sont très légèrement inférieurs au coefficient minimum prévu par les directives cantonales en cas de soustraction simple et d'importance légère, lorsque le contribuable a collaboré au redressement fiscal. On ne voit pas quel élément dont il n'aurait pas été tenu compte plaiderait en faveur d'une réduction du montant des amendes prononcées à l'encontre d'B._____; une telle solution reviendrait à sous-estimer la gravité de la faute commise, à laquelle il faut accorder un poids déterminant dans la balance des différents éléments. Une amende globale de Fr. 11'900.- pour les soustractions commises en cette matière n'apparaît pas critiquable. d) Les considérations qui précèdent conduisent également au rejet des recours formés par les époux B._____. 8. Vu l'issue des pourvois, un émolument est mis à la charge des recourants, qui n'ont pas droit à l'allocation de dépens.

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