

## VD\_OMNI FI.1993.0121 vom 9. November 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-11-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1993.0121](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0121)

FR: VD\_OMNI FI.1993.0121 du 9 novembre 1994

IT: VD\_OMNI FI.1993.0121 del 9 novembre 1994

### Regeste

c/ACI et ACIFD | frais privés de l'actionnaire et participation aux frais de véhicule de la société; reprise confirmée, mais pas constitutif d'une soustraction (fardeau de la preuve et éléments susceptibles d'estimation de la part du contribuable). Rejet de la déductibilité rétroactive de la reprise d'impôt.

### Erwägungen

#### 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; FI 90009, consid. 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 (AFC, Circulaire no 10: Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions, Berne, 9 décembre 1987, in Archives 56, pp. 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 (FI 91067 précité). c) 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) (FI 91067 précité).

d) 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 pour la période 1991-1992 - la taxation était provisoire au moment du contrôle - et relèvent que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 76 % pour 1987-1988, de 73 % pour 1989-1990 et de 63 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait être, en cas de soustraction consommée de 1,7 fois le montant de l'impôt soustrait pour les deux premières périodes fiscales et de 1,6 fois pour la troisième. Dans les cas de tentative, comme en l'espèce pour la période 1991-1992, 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, que 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 troisième période. Le Tribunal constate que pour 1987-1988, le montant de l'impôt soustrait s'élève à Fr. 5'467.40.-; le montant de l'amende a été arrêté à Fr. 6'500.-, il correspond à 1,2 fois le montant de l'impôt soustrait. Pour 1989-1990, le montant de l'impôt soustrait est de Fr. 6'931.60.-; le montant de l'amende a été arrêté à Fr. 8'300.-, il correspond également à 1,2 fois le montant de l'impôt soustrait. Enfin, pour 1991-1992, le montant de l'impôt soustrait s'élève à Fr. 5'115.40.-; l'autorité intimée a fixé l'amende pour tentative de soustraction à Fr. 3'000.-, ce qui correspond à 0,59 fois le montant de l'impôt soustrait.

e) 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 litt 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 litt 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 1,5 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 71 % en 1987-1988 et de 70 % en 1989-1990. L'autorité intimée a fixé le montant de l'amende à Fr. 19'400.- pour la première période et à Fr. 28'100.- pour la seconde, ce qui représente au total un montant de Fr. 47'500.-. Le Tribunal constate que le montant de l'amende arrêté par l'autorité intimée correspond pour les deux périodes mentionnées ci-dessus à 1,2 fois le montant de l'impôt soustrait.

f) La recourante fait valoir que l'autorité intimée n'aurait pas tenu compte, dans ses décisions, des amendes prononcées à l'encontre de l'actionnaire et que, pour cette raison, les amendes qui lui ont été infligées devront être sensiblement modérées. Par ailleurs, les recourants font également 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

recupérable, voire des pénalités en matière d'impôt anticipé. Ce faisant, les recourants se réfèrent implicitement à la nature juridique de la société anonyme et des conséquences qu'elle peut entraîner sur le plan fiscal pour la société et son/ses actionnaire/s. L'autorité intimée, quant à elle, indique qu'elle a tenu compte de cette circonstance - 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, 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, FI 920154 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 pp. 38 et 39; ATF 109 I b 113; FI 920096). g) Les recourants font également valoir que les quatre décisions attaquées entraînent une ponction totale de Fr. 228'569.- 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. Certes, pour la période fiscale 1991-1992, le capital imposable déclaré de la société se monte à Fr. 157'422.- et la fortune imposable déclarée de George-Ernest B. \_\_\_\_\_ est égale à zéro, bien que le total de sa fortune brute s'élève à Fr. 1'149'414.-, le montant des dettes à déduire qui s'élèvent, quant à lui, à Fr. 1'769'795.-. Il faut toutefois relever que sa fortune brut a augmenté entre 1989-1990 et sa dernière déclaration de 1991-1992, puisqu'elle s'élevait au 1er janvier 1990 à Fr. 1'111'782.-. Par ailleurs, le Tribunal relève que le capital imposable de la société est passé de Fr. 92'902.- en 1987-1988, à Fr. 157'422.- en 1991-1992 et que la société enregistré dans son bilan au 31 décembre 1990 un actif réalisable sous la rubrique

"Débiteurs, en cours" de près de Fr. 130'000.-. Il est vrai que les frais généraux ont régulièrement augmenté depuis l'exercice 1985, où ils s'élevaient à Fr. 593'124.35.-, dès lors qu'ils sont passés à Fr. 662'251.94.- en 1989 et à Fr. 731'414.85.- en 1990, force est cependant de constater que le bénéfice reporté, selon les "Comptes d'exploitation et de pertes et profits", qui se montait à Fr. 18'944.- en 1985, est passé de Fr. 69'023.- en 1989, à Fr. 83'931.- en 1990 et que, au vu de l'"Etat des frais généraux" et des "Comptes d'exploitation et de pertes et profits" comparés des exercices 1989 et 1990, la société n'est pas endettée. Enfin, le Tribunal relève que, comme on le verra plus loin, 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. h) Les recourants font valoir qu'ils ont redistribué, dans une large mesure, les ristournes non comptabilisées, ce qui a servi au développement de leur entreprise et de leurs affaires, et reprochent à l'autorité de ne pas avoir tenu compte de cet élément dans son prononcé d'amende. Cependant, force est de constater que la pratique fiscale veut que, dans la mesure où une société contribuable ne peut ou ne veut pas prouver, s'agissant d'indications susceptibles d'être contrôlées ou documentées, à qui et à quel titre des prestations traitées comme des charges ont été versées, celles-ci doivent être considérées comme faisant partie du rendement imposable cédé directement ou indirectement à ses actionnaires ou à des proches de ceux-ci. Le Tribunal constate ainsi que la recourante n'a fourni aucun document à l'appui de ses allégations, dès lors, en l'absence de toute preuve, il n'apparaît pas possible de tenir compte de cet élément, si ce n'est dans le cadre général de l'appréciation de la culpabilité. Or, en l'espèce, force est de constater que, aussi bien sur le plan de l'IFD que des impôts cantonaux et communaux, l'ACI a largement tenu compte des rares circonstances atténuantes qu'on peut retenir en faveur de la recourante, à savoir le fait d'avoir collaboré de manière irréprochable au redressement fiscal, le fait d'avoir commencé à comptabiliser les ristournes avant l'intervention du fisc, le fait que la recourante n'a pas fait antérieurement l'objet de sanction pour soustraction fiscale et, 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. Ainsi, la quotité des amendes est raisonnable au regard de l'ensemble des circonstances, compte tenu également de la période relativement longue durant laquelle l'infraction s'est poursuivie, de l'importance des montants soustraits, de la production d'une fausse comptabilité et du fait que l'organe de la société ne pouvait pas ignorer que les ristournes encaissées devaient être enregistrées dans sa comptabilité, ces amendes peuvent donc être qualifiées de modérées.

i) Le recours formé par la société, pour ce qui concerne les ristournes, s'avère mal fondé et les décisions prises à son encontre par l'ACI doivent ainsi être confirmées, sous réserve toutefois des modifications mentionnées au considérant 3 ci-dessus, dans la mesure où elles aboutiraient à un résultat plus favorable pour la recourante. 6. 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. 151'800.-, pour ce qui concerne les ristournes, et de Fr. 13'200.-. pour ce qui concerne certains frais à caractère privés supportés par la société, le tout en 6 ans. b) En matière d'IFD, le comportement du recourant tombe sous le coup de l'art. 129 al. 1 litt. 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 44.5 % pour 1987-1988, de 62.4 % pour 1989-1990 et de 51 % pour 1991-1992. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait être, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, de 1,4 fois le

montant de l'impôt soustrait pour la première période fiscale, de 1,6 fois pour la seconde et de 1,5 pour la troisième. Dans le cas particulier, l'ACI a prononcé une amende de Fr. 4'500.- pour 1987-1988, de Fr. 6'000.- pour 1989-1990 et de Fr. 4'000.- pour 1991-1992. Le Tribunal constate que l'autorité intimée a fixé l'amende en appliquant un coefficient de 0,75 fois le montant de l'impôt soustrait pour la première période, de 0,74 pour la seconde et de 0,76 pour la troisième période, ce qui se situe très largement en dessous des coefficients préconisés par les instructions fédérales. Dans le cas présent, l'importance des sommes versées directement en mains de 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, FI 920154). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a retenu, pour ce qui est des ristournes, une faute intentionnelle chez ce contribuable. La poursuite de l'activité délictueuse au cours de trois périodes fiscales constitue également un élément aggravant. En revanche, à titre de circonstance atténuante, 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. 14'500.-, n'apparaît pas excessif vu l'ensemble des circonstances. Il n'est pas insupportable pour ce contribuable qui a réalisé un revenu annuel imposable corrigé de l'ordre de plus de Fr. 100'000.- au cours des deux dernières périodes, même si celui-ci assume des charges de famille. En conclusion, la décision de l'ACI doit également être confirmée sur ce point, sous réserve des modifications prévues au considérant 3 ci-dessus, dans la mesure où elles aboutiraient à un résultat plus favorable aux recourants.

c) En matière 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 litt. 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 litt. 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 0,75 à 1,5 fois le montant d'impôt soustrait, si la soustraction est moyenne. 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 25.12 % en 1987-1988 et de 28.35 % en 1989-1990 et qu'il s'agit dans les deux cas d'une soustraction moyenne eu égard au montant de l'impôt éludé. L'autorité intimée a arrêté une amende Fr. 7'500.- pour la première période et de Fr. 7'100.- pour la seconde période, ce qui correspond respectivement à 0,5 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 moyenne, 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 du recourant; 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. 14'600.- pour les soustractions commises en cette matière n'apparaît pas critiquable, la décision de l'ACI doit donc être confirmée sur ce point également, les modifications nécessaires en application du considérant 3 ci-dessus sont toutefois réservées, dans la mesure où elles aboutiraient à un résultat plus favorable aux recourants. d) Les considérations qui précèdent conduisent également au rejet du recours formé par les époux B. \_\_\_\_\_, sous la réserve précitée. 7. En application des art. 49 al. 1 AIFD et 55 litt. a LI, les recourants soulèvent encore deux arguments susceptibles d'avoir une portée sur la correction de leur taxation. La société reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir déduit, en calculant son bénéfice corrigé pour les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992, les compléments d'impôt fixés par les décisions litigieuses pour les périodes fiscales précédentes (1987-1988 et 1989-1990). Ainsi, tant l'impôt fédéral que les impôts cantonal et communal, devraient être réduits pour les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992, ce qui aurait pour effet également une réduction des amendes, dès lors que le rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt total dû, s'en trouverait modifié. De leur côté, les époux B. \_\_\_\_\_ soutiennent que les compléments d'impôt exigés de la société diminuent d'autant leur revenu imposable, car ils devront restituer à la société le trop perçu, soit le montant des impôts dus par la société sur les périodes concernées. a) Il ne fait nul doute que la société a pu disposer de l'entier des montants ou avantages non déclarés, sans avoir à payer sur ceux-ci un quelconque impôt. Ces éléments correspondent donc à un revenu acquis que la contribuable aurait dû déclarer. Si une rectification peut avoir lieu, on l'a vu, ce n'est qu'en vertu de la découverte d'une infraction ou d'un motif de révision. Dans l'une et l'autre hypothèse, l'autorité fiscale a la possibilité de revoir la taxation et d'exiger les compléments d'impôt correspondant aux montants non déclarés. Mais ce n'est qu'au moment où la décision de modification de la taxation entre en force que les compléments d'impôt deviennent exigibles. Ainsi, partant du principe qu'un revenu non déclaré dans une période fiscale donnée est acquis par le contribuable, qu'il en a donc disposé, y compris de la part du revenu qui aurait dû couvrir l'impôt, mais que néanmoins les compléments d'impôt relatifs à cette même période ne deviennent exigibles qu'au moment où la décision qui les prononce entre en force, il convient dans ce sens d'exclure toute déduction rétroactive desdits compléments d'impôt. En effet, la déduction de l'impôt sur la période fiscale suivante, ne se justifie que dans la mesure où cet impôt constitue une charge effective de cette période considérée. Or, le complément d'impôt n'est une charge effective que pour la période fiscale qui suit l'entrée en force de la décision prononçant la taxation complémentaire, puisque c'est au moyen du revenu réalisé pendant la période de calcul correspondant à cette période fiscale que les compléments d'impôts devenus exigibles seront payés; il est donc tout à fait logique, à l'instar de ce que soutient l'ACI, de considérer que c'est dans la période fiscale suivant celle au cours de laquelle entrera en force la décision de modification de la taxation que les compléments d'impôt pourront être déduits fiscalement (dans le même sens, v. Känzig, Die direkte Bundessteuer, no 200 ad art. 49 AIFD). Le moyen de la société est ainsi écarté. b) Les mêmes motifs font échec à l'argument avancé par les époux B. \_\_\_\_\_. Si ceux-ci devaient être amenés à restituer à la société des montants perçus en trop, ce ne sera qu'en conséquence de l'entrée en force de la présente décision. A supposer qu'une telle restitution puisse avoir une incidence fiscale, celle-ci interviendra donc au cours de la période suivant l'entrée en force de la décision du Tribunal de céans. 8. Vu les considérants ci-dessus, les recours sont très partiellement admis. Dans ces conditions, les recourants supporteront un émolument réduit

et il n'y a pas lieu de leur allouer des dépens.

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