

VD_OMNI FI.1993.0123 vom 13. April 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-04-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0123

FR: VD_OMNI FI.1993.0123 du 13 avril 1999

IT: VD_OMNI FI.1993.0123 del 13 aprile 1999

Regeste

c/ ACI | Soustractions fiscales (ristournes, produits et charges divers) confirmées. Examen de la punissabilité des personnes morales en droit vaudois, l'application de la CEDH, la prescription, l'erreur de droit, la non-déductibilité des rappels et amendes...

Erwägungen

E. 20

al. 1 lit. e LI. e) En l'espèce, il faut donc vérifier si les autorités fiscales ont apporté la preuve que l'imposition est incomplète et donc que les montants pris en compte pour fixer les amendes constituent une part du bénéfice net imposable; or, conformément à la jurisprudence précitée, les reprises d'impôt en rapport avec les rectifications effectuées par l'ACI sont justifiées, ce qu'a tout d'abord admis le recourant B. _____ (voir ci-dessus lit. S.) avant de les contester dans le mémoire de recours du 2 août 1992 de la société. Si ces reprises apparaissent d'emblée fondées en ce qui concerne les ristournes, il reste que les forfaits pris en compte par l'autorité intimée pour les frais de deux véhicules appartenant à la société, utilisés aussi par les époux B. _____ à titre privé (4'800 fr. par année) et le complément pour des travaux effectués au domicile des recourants à X. _____ (3'000 fr.) n'ont pas été établis sur la base de décomptes du kilométrage privé ou de factures, mais qu'ils procèdent d'une estimation. Les recourants, qui contestent la qualification de soustraction au sujet de ces montants, n'ont toutefois apporté aucun élément ni aucune explication permettant de remettre en cause ces montants. Or, les éléments en question se rapportent soit à des frais privés des époux B. _____ que la société a assumés elle-même, soit à des avantages qu'elle leur a accordés sans contre-prestation; ces éléments, bien qu'ils n'aient pas fait l'objet d'une évaluation proprement dite, puisqu'ils n'ont tout simplement pas été signalés au fisc, ont été soit ignorés soit sous-évalués. L'hypothèse de la disproportion considérable entre le montant admissible et le montant déclaré ne peut donc qu'être réalisée en l'espèce, si l'on considère ces montants par rapport aux éléments imposés tant chez la société que chez les actionnaires. Dans ces conditions, le Tribunal considère que la preuve d'une soustraction sur ces points a été apportée et que les montants repris à ce titre se situent au-dessous de la réalité et sont ainsi constitutif, du point de vue objectif, d'une soustraction fiscale. C'est aussi à bon droit que les autres objets des reprises ont été pris en considération sous le jour d'une soustraction fiscale, entrant aussi bien dans le calcul du bénéfice imposable de la société que dans le calcul du revenu imposable des recourants, principaux actionnaires : les primes d'assurances privées portant sur une assurance-vie risque pur, conclue sur la tête du recourant, bien qu'exigée lorsqu'il a sollicité et obtenu des crédits commerciaux pour l'entreprise, ne remplissent pas les conditions permettant leur prise en compte dans les charges de la société, comme on le verra ci-après; de même, les autres factures privées, au sujet desquelles le recourant n'a émis aucune remarque, concernent des

frais non justifiés par l'usage commercial ainsi que le complément de salaire de 13'380 francs. Les intérêts non comptabilisés sur le compte débiteur "1*****", propriété de M. B. _____, selon lequel il a dû y avoir un "mélange des comptes", constituent également des éléments nécessaires au calcul de l'impôt frappant la société et les époux B. _____. f)

Au vu de la nature des montants soustraits et du fait que les déclarations d'impôt des recourants, la comptabilité de la société et ses déclarations d'impôts sont incomplètes et inexactes à leur sujet, 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 les membres de ses organes, de même que ces derniers, administrateurs et actionnaires, auraient dû annoncer l'ensemble de leurs revenus et de leurs fortunes dans les déclarations fiscales, donc les ristournes et les autres produits ayant échappé à l'impôt, et indiquer dans les comptes de la société les seules charges justifiées par l'usage commercial. Les recourants ne sauraient soutenir, de bonne foi, que les actes ou omissions relatifs aux produits et parts privées aux frais ne rempliraient pas les conditions objectives de la soustraction. En effet, de ce point de vue, seul est déterminant le fait qu'il s'agit en réalité de recettes dissimulées de la société et de distribution cachée de bénéfices (ou de prestations appréciables en argent) en faveur des actionnaires. 7. a) Les recourants contestent la prise en compte d'infractions intentionnelles, s'agissant des charges comptabilisées prétendument non autorisées ainsi que divers produits non comptabilisés. Ils soutiennent qu'ils n'ont pas eu la conscience et la volonté de tromper délibérément le fisc et qu'au vu de la formation professionnelle de l'auteur présumé, il devrait à tout pour le moins pouvoir bénéficier de l'erreur de droit de l'art. 20 CPS. b) 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. 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). Le Tribunal fédéral a en particulier considéré qu'agit intentionnellement la société qui comptabilise

comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire principal et de sa famille, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite. Du point de vue subjectif, il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (Archives 63 p. 208).

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 utilisé 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).

c) Le tribunal observe qu'en l'espèce les montants litigieux sont importants, puisqu'il est question, outre les ristournes (123'642 fr.), de reprises d'impôt sur la part privée aux frais de véhicules (28'800 fr.), un complément pour propres travaux (3'000 fr.), des primes d'assurances privées (9'368 fr.), des factures privées payées par la société (18'375 fr.), ainsi qu'un complément de revenu (13'380 fr.), d'où un total de 72'923 francs, ou 196'565 fr., ristournes comprises, pour les trois périodes de taxation concernées. Au vu de ces montants et de la présence, dans la comptabilité commerciale, de frais strictement privés des actionnaires, B. _____ 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 à l'impôt au niveau de sa taxation personnelle. Cette constatation s'impose, il va sans dire, s'agissant des 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 qu'il ne se serait pas rendu compte que les chèques encaissés personnellement constituaient des "cadeaux" échappant à toute imposition fiscale. De même, s'agissant des frais strictement privés, il ne saurait convaincre le tribunal qu'il a cru légitime de les faire supporter par la société. Ainsi, la situation professionnelle et le peu de connaissance de B. _____ en matière comptable ne peuvent conduire le tribunal à considérer qu'il n'a pas eu conscience de tromper le fisc en agissant de la manière qui lui est reprochée. De toute manière, pour retenir une infraction intentionnelle, il faut que la conscience porte sur tous les éléments constitutifs de l'infraction, mais il n'est pas nécessaire que l'auteur ait également conscience de l'illicéité de son acte, ce que traduit l'adage latin "error juris nocet" (P. Logoz, Commentaire du Code pénal suisse, Neuchâtel 1976, p. 91 et les références citées). Si la conscience fait défaut sur ce dernier point, l'auteur peut se prévaloir d'une erreur de droit s'il a des "raisons suffisantes" au sens de l'art. 20 CP, l'application de cette disposition pouvant lui permettre d'échapper à toute sanction. L'erreur de droit ne peut toutefois être retenue si celui qui s'en prévaut a eu un doute à ce sujet (ATF 121 IV 109, consid. 5 b, p. 125ss). Dans le cas d'espèce, contrairement à un autre cas jugé par le Tribunal administratif, le recourant n'allègue, ni ne démontre avoir reçu des indications formelles erronées d'une tierce personne (voir l'arrêt FI 93/046-115 du 5 mai 1994, dans lequel l'erreur de droit a été admise pour le motif qu'un courtier en assurances avait indiqué au contribuable que les primes de la police d'assurance seraient fiscalement déductibles comme charges dans la société). Il n'indique pas non plus qu'il aurait expressément questionné sa fiduciaire, - si ce n'est concernant l'assurance-vie, au sujet de laquelle celle-ci aurait eu le même avis que lui -, sur la possibilité d'inclure les frais en question dans la comptabilité de l'entreprise, alors qu'il

savait en être le bénéficiaire. Cela étant, le tribunal estime que B. _____ n'a pas établi qu'il avait des "raisons suffisantes" au sens de l'art. 20 CP pour se croire en droit de procéder comme il l'a fait. L'erreur de droit ne saurait être admise sur cette base, de sorte que le tribunal retiendra l'existence d'infractions intentionnelles ou commises par dol éventuel. d) L'examen de chaque élément repris conduit à la même conclusion, à savoir qu'il s'agit en l'espèce d'infractions commises par intention ou dol éventuel: - tout d'abord, au sujet de la part privée aux frais de véhicules, B. _____ a précisé que les deux véhicules dont il est question appartiennent à la SA, mais sont utilisés aussi à titre privé par son épouse et par lui-même. Sa conscience que ces frais figuraient dans les charges de la société ne peut être niée en l'espèce. Il ne fait donc aucun doute que le forfait annuel de 4'800 francs retenu par l'autorité intimée est fondé et que B. _____ n'a pu que se rendre compte qu'en laissant ces frais à la charge de la société, il en a accru indûment les charges en sa faveur et en faveur de son épouse; - s'agissant du complément pour propres travaux, M. B. _____ a expliqué que l'entreprise a effectué des travaux à son domicile de X. _____, qui ont été dûment facturés, payés et comptabilisés. Le recourant a relevé, mais sans contester le montant, que l'autorité fiscale a estimé que ces travaux avaient été "sous-facturés" pour un montant de Fr. 3'000.-. Il va sans dire qu'il s'agit-là d'une renonciation de la société à un produit en faveur de ses actionnaires et que le recourant n'a pas pu ignorer que cet élément a ainsi échappé au calcul des éléments imposables de la société et qu'il a également bénéficié de ce montant au titre de distribution dissimulée de bénéfices; - quant aux primes d'assurances privées, le recourant a relevé qu'il s'agit d'une assurance-vie risque pur, conclue sur sa tête, exigée lorsqu'il a sollicité et obtenu des crédits commerciaux pour l'entreprise. Comme cela concernait la société, il a pensé équitable d'en faire supporter les primes par la SA. La fiduciaire était d'ailleurs du même avis. Selon la pratique de l'autorité intimée, qui correspond à la solution préconisée par la doctrine et qui a déjà été confirmée par le tribunal de céans (arrêts FI 93/046 du 4 mai 1994 et FI 93/0100 du 28 octobre 1994), les conditions pour qu'une assurance-vie puisse être considérée comme une dépense commerciale d'une entreprise sont strictes: il faut que ce soit l'entreprise, ici la société, qui soit à la fois preneur et bénéficiaire de l'assurance. Ainsi ne suffit-il pas, pour que la prise en charge des primes par la société soit acceptable, que le chef d'entreprise ait conclu l'assurance dans l'optique d'assurer la survie de l'entreprise à son décès ou même qu'il l'ait nantie pour garantir des dettes de l'entreprise; il en va certainement de même lorsqu'une assurance a été contractée dans le but d'obtenir des emprunts. Les conditions posées ci-dessus ne sont pas réunies en l'espèce. En effet, l'assurance en question a pour preneur B. _____. C'est en conséquence à tort que les primes en question ont été incluses, à titre de charges, dans la comptabilité de l'entreprise. Le recourant invoque certes que la fiduciaire a été du même avis que lui, sans toutefois préciser qu'il l'aurait expressément interrogée. Cette allégation ne saurait emporter la conviction du tribunal et exclure la prise en compte d'une infraction intentionnelle. Il a en effet été loisible au recourant de lever ses éventuels doutes sur le traitement fiscal des primes d'assurances, au besoin en interrogeant le fisc. En agissant comme il l'a fait, B. _____ a pris le risque et compté sérieusement avec la possibilité de soumettre de fausses déclarations aux autorités fiscales. Un tel comportement relève du dol éventuel et doit être assimilé pénalement à un acte intentionnel; - la même conclusion s'impose concernant les autres factures privées non justifiées par l'usage commercial, dans la mesure où le recourant a déclaré ne pas se souvenir de quoi il s'agissait. Il y a donc lieu de confirmer leur prise en compte dans les rappels et soustractions, en retenant que B. _____ a agi à tout le moins par dol éventuel; - enfin,

quant aux intérêts non comptabilisés sur le compte débiteur "1*****", M. B. _____ a expliqué qu'il est propriétaire d'un studio à Y. _____, dont la fiduciaire gérait les comptes ainsi que ceux de son entreprise. Il ne se souvient pas exactement du détail de ce qui lui est reproché, précisant toutefois qu'il a dû y avoir un "mélange des comptes". Il ne fait ici aucun doute que le recourant a eu conscience du fait que les montants soustraits le concernaient personnellement de manière privée et qu'ils ne figuraient pas correctement dans les comptes de la société et dans les déclarations d'impôts respectives. On ne peut donc qu'exclure l'hypothèse selon laquelle il aurait eu des doutes quant au traitement comptable et fiscal de ses intérêts. Une infraction intentionnelle sera retenue à cet égard. Il résulte de ce qui précède que la réponse à l'argumentation des recourants est négative en ce qui concerne, outre les ristournes, les produits non déclarés et les parts de frais privées, ces dernières se rapportant toutes à des frais strictement privés des époux B. _____ que la société a assumés elle-même sans le signaler au fisc, ou en le signalant de manière insuffisante. B. _____ ne saurait soutenir, de bonne foi, qu'il n'a pas eu conscience que ces produits et frais ont indûment été portés dans les comptes de la société, soit en diminution des recettes, soit en augmentation des dépenses. De plus, au vu de la prise en compte quasi-systématique des diverses rubriques susmentionnées, il ne peut y avoir de doute 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 B. _____. Par son comportement, M. B. _____, seul administrateur et gestionnaire effectif de la société, doit endosser cette responsabilité envers la société, étant sans conteste le mieux placé pour apprécier le caractère privé ou professionnel des produits et des frais. Dès lors que les recourants ont admis les reprises et qu'ils n'ont donné aucun élément de fait ou de preuve permettant d'écarter certaines d'entre elles ou, à tout le moins, d'en réduire les montants, force est d'admettre que les conditions de la réalisation des soustractions fiscales retenues par l'autorité intimée sont bel et bien remplies en l'espèce. 8. a) Les recourants contestent également la qualification juridique des infractions retenues par l'autorité intimée à l'égard de la société, lorsque que celle-ci a retenu des soustractions fiscales qualifiées et graves pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990. Selon eux, l'appréciation de la culpabilité et la fixation de l'amende telles qu'elles sont effectuées par l'autorité intimée partent de conceptions originelles erronées. Selon eux, dans la mesure où l'ACI et le Département des finances entendent opérer directement les redressements et prononcer les amendes en vertu des art. 128 LI et 129 AIFD, il faut considérer qu'ils admettent de ce chef la qualification juridique de soustraction simple conformément à la procédure des art. 132 al. 3 AIFD et 129 LI. En excluant en droit la qualification juridique de soustraction qualifiée (art. 130 bis AIFD et 129 bis LI) lors de ces décisions du 30 juin 1993 rendues à l'égard de la société, l'ACI a dû finalement se résoudre à constater somme toute le peu de gravité du comportement de la recourante; toute référence à la circonstance qualifiée doit dès lors être péremptoirement écartée dans le cadre de la présente procédure de recours. Selon les recourants, la soustraction qualifiée nécessite le respect de la procédure pénale cantonale dont la dénonciation est l'une des conditions essentielles de la poursuite. Dans cette dernière hypothèse également, la recourante est d'avis que ni l'ACI ni le Département des finances du canton de Vaud ne constituent l'autorité pénale compétente au regard tant de la législation pénale cantonale que des garanties fondamentales posées par les art. 4 Cst et 6 § 1 CEDH. b) La question se pose de savoir dans quels cas les prestations appréciables en argent sont simultanément constitutives d'une soustraction, au sens des art. 128 LI, 129 et 131 al. 2 AIFD, voire de l'infraction aggravée d'usage de faux en matière

fiscale au sens des art. 129 bis LI, respectivement 130 bis AIFD. Le tribunal de céans n'a du reste pas à statuer de manière définitive sur cette dernière question, qui relève du juge pénal, mais il doit tenir compte de l'existence d'une soustraction qualifiée (avec faux) dans le cadre de la fixation de l'amende. Le délit d'usage de faux est réalisé si, lors d'une soustraction, l'auteur a fait usage de documents faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que livres comptables, bilans ou comptes de résultat. Le législateur vise ici clairement au premier chef les règles du droit de la comptabilité commerciale, dont la violation conduit à retenir l'existence de l'élément objectif de cette infraction. Parmi les cas les plus fréquents, on cite notamment le cas de l'absence de comptabilisation de recettes, de débiteurs (Archives 54, 464, StE 1989 B 101.2 no 8), ainsi que la comptabilisation dans les charges de l'entreprise de frais privés de l'actionnaire (dans ce sens l'arrêt FI 97/0082 du 6 novembre 1997 et les références citées: StE 1994 B 101.2 no 16; Archives 44, 53, sp. p. 56; 41, 313; Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, no 29 ad. art. 129 AIFD; arrêt FI 95/016 du 15 janvier 1996, consid. 1, non publié sur ce point, in RDAF 1997, 507). c) Au vu de ce qui précède, le tribunal observe que B. _____, agissant pour la société, conscient de dissimuler des éléments imposables ne figurant pas dans les déclarations d'impôts et dans la comptabilité de la société, ou figurant indûment dans cette dernière, a bien commis des soustractions qualifiées, en présentant à l'autorité fiscale une comptabilité incomplète et inexacte, grâce à laquelle des montants ont échappé à l'imposition. Les décisions attaquées doivent être confirmées sur ce point. 9. Il reste à examiner la question de la fixation des amendes. S'agissant de la société, le total des montants soustraits de 196'595 fr. a donné lieu à une amende de 18'000 fr. pour soustraction consommée (1987-1988 et 1989-1990) et tentative de soustraction à l'impôt fédéral direct (1991-1992), en application des art. 129 et 131 al. 2 AIFD, et de 39'700 fr., pour soustraction à l'impôt cantonal et communal (1987-1988 et 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 B. _____, le total des amendes, fixées en application des mêmes dispositions légales, sont respectivement de 18'000 fr. (impôt fédéral direct) et 11'800 fr. (impôt cantonal et communal), une majoration de 10% des éléments soustraits étant également comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. a) Les recourants reprochent à l'autorité intimée de s'être contentée d'appliquer systématiquement son propre barème sans prendre en considération la notion de faute. Ils relèvent qu'elle se doit d'appliquer à toutes les infractions fiscales les principes généraux du Livre premier du Code pénal suisse, notamment les art. 48 et 63 CPS, cette obligation découlant d'ailleurs de l'art. 333 CPS pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct et de l'art. 4 Cst. féd. pour les impôts cantonaux et communaux. Selon les recourants, l'administration intimée a violé les principes fondamentaux du droit fédéral, applicables directement voire éventuellement au titre de droit cantonal supplétif, et ces décisions doivent par conséquent être annulées ou réformées déjà pour ce motif. S'agissant de l'individualisation de la peine, les recourants soutiennent que l'autorité intimée n'a pas suffisamment tenu compte de la gravité objective et subjective des infractions commises ainsi que de la situation particulière des recourants. Selon eux, l'application du barème interne, en fonction notamment de l'importance des éléments soustraits par rapport à une taxation correcte, a pour conséquence que la faute a été essentiellement objectivée par le rapport existant entre ces deux montants, contrairement aux exigences posées par les art. 48 et 63 du code pénal CPS, directement applicable à la soustraction fiscale. Ainsi faut-il fixer la peine d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant

compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Enfin, la société soutient qu'elle aurait spontanément annoncé les faits qui lui sont reprochés, par courrier du 1er juin 1992, dans la mesure où l'avis d'ouverture d'enquête de l'ACI du 20 mai 1992 ne constitue qu'une simple circulaire. Cette circonstance essentielle pour la fixation des amendes doit dès lors être prise en considération et non pas la simple collaboration retenue par l'autorité intimée. b) Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 CP; StE 1986 B 101.1 No 1). Selon l'art. 63 CP, la peine doit être fixée d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par 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). 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). c) 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. d) 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 sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, in RDAF 1996 p. 20ss., sp. p. 31s.). S'agissant de la société, la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 74,2 % en 1987-1988, de 73 % en 1989-1990 et de 45,2 % en 1991-1992. Dès lors qu'il s'agit de soustractions intentionnelles qualifiées pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 et de tentative de soustraction pour la période 1991-1992, le barème relatif à l'AIFD indique que les amendes pouvant être prononcées sont de 1,7 fois le montant d'impôt soustrait pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 et de 1,4 fois le montant de l'impôt soustrait pour 1991-1992. L'autorité intimée, qui a fixé le montant des amendes, considérées globalement, à concurrence de 0,89 fois le montant des rappels d'impôts, a donc tenu compte du barème en faveur de la recourante, de sorte que la décision entreprise, qui prononce une amende également inférieure à ce que prescrit l'art. 175 LIFD, doit être confirmée dans son principe. Quant à M. B. _____, la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 33,75 % en 1987-1988, de 60,97 % en 1989-1990 et de 60,73 % en 1991-1992. Selon le barème relatif à l'AIFD, les amendes pouvant être prononcées sont de 1,3 fois le montant d'impôt soustrait pour la période 1987-1988, 1,6 fois le montant d'impôt soustrait pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992. Les amendes correspondant globalement à 0.72 fois les montants d'impôts soustraits, la quotité des amendes est conforme aux art. 129 AIFD, 175 LIFD et 131 al. 2 AIFD. e) 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, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations d'impôt exactes est de 66,1 % en 1987-1988 et de 68,8 % en 1989-1990. Selon le barème, il s'agit d'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 de 1 fois les impôts soustraits, pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990, ont été fixées au-dessous de ces limites. Quant à M. B. _____, 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 16,5 % pour 1987-1988 (soustraction légère) et de 26,06 % pour 1989-1990 (soustraction moyenne). Ainsi, le barème prévoit, en cas de collaboration du contribuable, une amende se situant entre 0,5 et 1,25 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 0,55 fois le montant d'impôt soustrait, l'autorité intimée a 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. f) Comme le relève l'autorité intimée, les amendes ont bien été modulées afin de tenir compte de la gravité objective et subjective des infractions commises par la société et B. _____ 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 tient compte correctement de l'ensemble des circonstances entourant les infractions commises, les mobiles, les antécédents et la situation personnelle de la société et de M. B. _____, membre d'un organe engageant celle-ci. Du reste, on ne saurait à cet égard suivre l'argumentation des recourants, qui soutiennent avoir fait une annonce spontanée des ristournes soustraites, par courrier du 1er juin 1992. Selon l'autorité intimée, une procédure de soustraction d'impôt a été ouverte à l'encontre de la société à la suite d'informations obtenues auprès de fournisseurs concernant des ristournes qui lui auraient été attribuées. L'examen superficiel des déclarations fiscales de la société a révélé, avant la lettre de l'ACI du 20 mai 1992, que des recettes paraissaient n'avoir pas été annoncées. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité intimée a tenu compte de la collaboration des recourants et non pas de l'annonce spontanée de ceux-ci quant aux éléments soustraits, dans le cadre de la fixation des amendes. Il a en outre été tenu compte, à juste titre, à 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 rappel 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 M. B. _____, de même que les revenus et fortunes des époux. Il apparaît de plus que les amendes tiennent compte de la double imposition économique société - actionnaires et des répercussions des soustractions commises en matière d'impôt anticipé. La quotité des amendes, fixée nettement au-dessous des fourchettes prévues par les barèmes et au dessous du cadre de peine de l'art. 175 LIFD, apparaît proportionnée aux fautes commises et, compte tenu de l'ensemble des circonstances, le tribunal estime que les décisions attaquées doivent être confirmées dans leur intégralité, tant s'agissant des rappels d'impôt que des amendes infligées aux recourants. Dès lors que les amendes ont été fixées dans le respect des dispositions légales applicables, des directives usuelles, l'autorité intimée ayant pris en considération les critères pertinents pour la fixation des amendes, les décisions attaquées ne peuvent qu'être

confirmées. 10.

a) Les recourants concluent enfin à ce que les rappels d'impôts et les amendes puissent être déduits fiscalement, sur la base de l'art. 49 al. 2 AIFD et, en vertu du principe de l'égalité de traitement dans la loi et devant la loi (art. 4 Cst féd.) et de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 2 D.T. Cst féd.), sur la base de l'art. 55 LI s'agissant de l'impôt communal et cantonal. Les recourants reprochent à l'autorité intimée de s'être bornée à additionner les amendes infligées pour chaque période qui a fait l'objet de rappels d'impôts, s'abstenant de déduire du rendement déterminant les déductions d'impôts et d'amendes relevantes à chaque période. Selon eux, l'interdiction faite à la société de déduire fiscalement les amendes est arbitraire et relève d'un abus du pouvoir d'appréciation, raisons pour lesquelles les décisions attaquées doivent être annulées ou réformées dans le sens qui précède. b) Selon l'autorité intimée, l'opinion des recourants, qui estiment que les compléments d'impôts relatifs aux périodes de taxation 1987-1988 et 1989-1990 devraient respectivement être portés en déduction des impôts repris pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992, n'est pas justifiée. Selon elle, 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) L'argument des recourants ne résiste pas à l'examen. Il ne fait aucun 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 société contribuable aurait dû déclarer. Si une rectification peut avoir lieu, ce n'est qu'en vertu de la découverte d'une infraction. Partant, 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 et constituent une charge pour la contribuable. 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, voir les arrêts FI 93/0100 du 28 octobre 1994, citant E. Känzig, *Die direkte Bundessteuer*, no 200 ad art. 49 AIFD; FI 93/0121 du 9 novembre 1994). Quant à la possibilité de déduire les amendes fiscales du bénéfice de la société, désormais expressément exclue par l'art. 59 lit. a LIFD, le tribunal observe que ni l'art. 49 al. 2 AIFD, ni l'art. 55 al. 1 lit. a LI ne prévoient une telle déduction, certes prévue pour les impôts. Il est vrai qu'une partie de la doctrine y semble favorable (H. Masshardt/ F. Gendre, *Commentaire IDN*, Lausanne, 1980, ad. art. 49 al. 2, p. 298s, cité par les recourants; voir également W. Ryser/ B. Rolly, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne, 1994, p. 157). Le tribunal considère néanmoins, comme en matière de rappels d'impôt, qu'il n'est pas admissible de déduire les amendes fiscales avant-même qu'elles ne soient exigibles, ni de calculer la quotité des amendes d'une période fiscale en tenant compte des rappels et/ou des amendes prononcées pour la période précédente, de sorte que ce grief apparaît également, de ce point de vue, mal fondé. Il est du reste permis de rappeler, de manière plus générale, que le principe de la déduction des amendes fiscales des éléments imposables de la société anonyme se heurte également au texte des dispositions légales invoquées par les recourants,

- qui souhaitent en définitive assimiler les amendes aux impôts -, ainsi qu'à la nature pénale des amendes, dont la vocation est précisément de réprimer, punir, voire prévenir la commission de soustractions fiscales imputables aux personnes morales. Pour ce motif déjà, il ne se justifie aucunement d'appliquer aux amendes fiscales les art. 49 al. 2 AIFD et 55 al. 1 lit a LI se rapportant à la déduction des impôts, ces derniers étant traités comme des charges justifiées par l'usage commercial. Le tribunal considère au contraire qu'on ne peut qu'exclure les amendes des déductions légales entamant le bénéfice imposable de la personne morale, en raison de la responsabilité pénale qu'elle assume du fait des membres de ses organes. Ce moyen doit donc également être écarté. 11. Les recours étant rejetés, les frais de la procédure, fixés à 8'000 francs, sont mis à la charge des recourants, à savoir 4'000 francs à charge de la société A. _____ S.A. et 4'000 francs à charge de M. et Mme B. _____ solidairement entre eux, ces montants étant compensés par les dépôts de garantie opérés de 4'000 francs chacun. Les recourants, qui succombent, n'ont pas droit à l'allocation d'une indemnité de dépens (art. 55 LJPA).

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