

## VD\_OMNI FI.1993.0126 vom 17. Juli 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-07-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1993.0126](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0126)

FR: VD\_OMNI FI.1993.0126 du 17 juillet 2000

IT: VD\_OMNI FI.1993.0126 del 17 luglio 2000

### Regeste

c/ACI | Tentative de soustraction sous le régime (le plus favorable) de l'art. 131 al. 2 AIFD: la fourchette de 20 à 20'000 fr. ne permet pas de fixer schématiquement l'amende à la moitié de l'impôt soustrait (illégalité du tarif fédéral de 1987). Tentative portant sur 4'000 fr. d'impôt = 800 fr. d'amende, 5'000 fr. d'impôt = 900 fr.

### Erwägungen

#### E. 23

mars 2000), les règles définissant la soustraction (consid. 1) et celles qui s'appliquent à la quotité des amendes (consid. 2) avant d'en venir à la présente cause (consid. 3 ss).

a) En droit fédéral, la soustraction fiscale (v. p. ex. FI 96/063 du 31 mars 1999) est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, 454; Arch. 54, 660; Arch. 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par l'art. 176 LIFD. aa) La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, s'agissant des personnes physiques, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont notamment réunis lorsqu'un contribuable fait supporter partiellement ses frais personnels par la société anonyme dont il est actionnaire et qu'il ne déclare pas dans son revenu les libéralités qui lui sont faites (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 145; StE 1994 B. 101.8 n°11). De même, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, ASA 63, p. 208). bb) La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15 ; ATF 100 Ib 480 c.2 ; Arch. 54, p.662 ; Arch. 44, p.55 ; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7 cons. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère

inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, n°6). Lorsque des éléments de la fortune ou du revenu ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56 p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de lever ses doutes ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n°6, et références citées). cc)

Relève de l'intention et non de la négligence le cas du dol éventuel. Cette dernière notion recouvre l'hypothèse dans laquelle l'intéressé, ayant conscience du fait que son acte peut déboucher sur le résultat prohibé par la loi, accepte cette éventualité ou s'en accommode. Au contraire, on ne parlera que de négligence consciente si l'auteur, tout en ayant envisagé cette possibilité, part de l'idée qu'elle ne se réalisera pas avant d'agir. La distinction entre ces deux hypothèses est extrêmement délicate à opérer, mais elle est importante, tout au moins dans le cadre de l'impôt fédéral direct où la tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD) n'est punissable que si elle est commise intentionnellement. Quoi qu'il en soit, le point de savoir si le dol éventuel suffit pour prononcer une sanction pour soustraction fiscale intentionnelle n'est pas disputé en doctrine (v. par ex. Moreillon, op. cit., p. 54; Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, Berne 1991, 178 et 223; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, Lausanne 1998, p. 271; à titre de comparaison, on citera ici quelques exemples dans lesquels le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'une escroquerie ou d'un faux dans les titres commis par dol éventuel: ATF 102 IV 195 et 88; 92 IV 65; pour plus de détails sur la notion de dol éventuel, v. Philippe Graven, *L'infraction pénale punissable*, Berne 1993, p. 201 ss). Dans l'un des exemples cités, le Tribunal fédéral a retenu que l'auteur avait établi des factures et des lettres commerciales fictives, en admettant que ces pièces permettraient à un tiers d'obtenir un avantage illicite, dont il ignorait au demeurant la nature exacte et concrète; de telles circonstances étaient néanmoins suffisantes pour retenir l'existence d'une infraction intentionnelle de faux dans les titres (ATF 102 IV 195; cet exemple montre qu'un tel raisonnement est parfaitement transposable en droit pénal fiscal). dd)

On rappellera encore que les amendes prononcées en matière fiscale constituent de véritables sanctions pénales, au sens de l'art. 6 CEDH. Cette disposition est dès lors applicable, en particulier la présomption d'innocence posée à son alinéa 2 (RDAF 1992, 324), avec les conséquences qui en découlent en matière de preuve (voir à ce propos les réflexions de Laurent Moreillon, *La procédure applicable à la répression des infractions fiscales*, RDAF 1999 II 41 ss, spécialement p. 51 ss; v. p. ex. FI 99/043 déjà cité). Le Tribunal administratif examine 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, ce pour satisfaire

aux exigences de l'art. 6 CEDH, en dépit du texte plus restrictif de l'art. 36 LJPA (Tribunal administratif, arrêts FI 92/013 du 19 octobre 1992, FI 91/67 du 20 novembre 1992, FI 90/09 du 1er juillet 1993, FI 91/069 du 19 avril 1994 = RDAF 1994, p. 395 ss et FI 93/113 du 14 juin 1994; FI 93/101 du 15 mars 1995). ee)

Lorsqu'un contribuable ne remplit pas lui-même sa déclaration d'impôt, mais la soumet à un représentant contractuel, la faute commise par ce dernier est imputée au contribuable, à moins qu'il ne prouve qu'il n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte ou d'en faire disparaître les effets (ATF 89 I 405; ATF du 6 février 1970, ASA 39 p. 258). En effet, le contribuable agit pour le moins par négligence lorsqu'il signe les déclarations d'impôt que sa fiduciaire lui présente, sans aucun contrôle et sans se préoccuper de ses affaires fiscales, dans la mesure où il est à même de constater qu'elles étaient incomplètes et d'en empêcher les effets (Revue fiscale 1991, p. 355). b)

En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LI) n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. 2.

S'agissant des principes applicables à la quotité des amendes, on rappellera ce qui suit (voir p. ex. les arrêts FI 94/035 du 17 novembre 1994, consid. 4, FI 96/101 du 15 mars 1995 consid. 3, FI 95/016 du 15 janvier 1996, consid. 3, FI 99/043 1er juillet 1999, consid. 1 d, auxquels on ajoutera la citation des directives évoquées). a)

En cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lit. b LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral direct soustrait (art. 129 al. 1 AIFD). L'AIFD réprime, à l'art. 131 al. 2 AIFD, la tentative de soustraction fiscale par une amende comprise entre 20 francs et 20'000 francs; la réalisation de cette infraction suppose que la soustraction soit constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive. Comme on l'a vu plus haut, le droit cantonal n'opère pas de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 LI est 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 LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10%. On verra en outre plus loin que les directives internes de l'autorité cantonale prévoient une quotité réduite de moitié pour la tentative de soustraction. 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 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 (ATF 116 IV 289 et 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). c)

Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives ont été légèrement remaniées en août 1992, en même temps qu'a été réglée la question de la délégation de compétence du Département des finances à l'ACI, approuvée par le Conseil d'Etat. Elles distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée et précisent que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. Elles comprennent un tableau récapitulatif (barème), destiné à servir de guide à la fixation des amendes. Les modifications opérées en 1992, après l'éclatement de l'affaire dite des ristournes, contiennent une recommandation particulière pour fixer les amendes en relation avec cette affaire : "... Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales". Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais elles constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Il reste que 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 dans la mesure décrite ci-dessus (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP; cf. en ce sens, Tribunal administratif, arrêt FI 91/67, du 20 novembre 1992; arrêt FI 93/162 du 30 décembre 1993). On extrait ce qui suit de cette directive cantonale: "5. Dans le cadre fixé par la loi (amende pouvant aller jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci), le montant de la pénalité doit être fixé d'après le gravité objective et subjective de l'infraction. La gravité objective trouve sa mesure dans le rapport entre les éléments soustraits et les éléments totaux (éléments soustraits et éléments de la taxation rectifiée). En règle générale, la soustraction est: - légère lorsque le rapport précité est inférieur à 20%, - moyenne, lorsque ce rapport est compris entre 20 et 50% - et grave, lorsque ce rapport est supérieur à 50%. La gravité subjective de l'infraction sera déterminée en tenant compte des facteurs suivants: - infraction sans ou avec usage de pièces justificatives fausses ou falsifiées (soustraction "simple" ou "qualifiée") - la nature de la soustraction (soustraction consommée ou tentative), - le degré de culpabilité (soustraction intentionnelle, par négligence grave ou légère), - le comportement du contribuable lors du contrôle (opposition au contrôle, absence de collaboration, participation active au rétablissement d'une situation conforme au droit, annonce spontanée), - les antécédents du contribuable. La fixation de l'amende, lorsque la même prestation soustraite est imposée dans le chef de la société, puis auprès de son bénéficiaire, tient compte de ce cumul. On tiendra compte enfin du revenu et de la fortune imposables du contribuable, de son état civil et de ses charges diverses. Le tableau ci-dessous, établi par le Département des finances, sert de guide à la fixation des amendes:

Nature de l'infraction	quotité de l'amende
soustraction légère	1,5 à 2
soustraction moyenne	2 à 3,5
soustraction grave	3,5 à 5

A: Soustraction qualifiée

avec collaboration	1	1,75	1 à 2,25	1,5 à 3,5	1.3
annonce spontanée	0,5 à 1	0,75 à 1,5	1 à 2		

B. Soustraction simple

2. Intentionnelle	2.1. sans collaboration	1 à 1,5	1,25 à 2	1,5 à 2,5	2.2.

avec collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 1 à 2 2.3. annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 3. Négligence grave 3.1. sans collaboration 0,75 à 1,5 1 à 1,75 1 à 2 3.2. avec collaboration 0,4 à 1 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 3.3. annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1 0,5 à 1,25 4. Négligence légère 4.1. sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75 4.2. avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 4.3. annonce spontanée 0,2 à 0,75 0,3 à 1 0,4 à 1

En cas de tentative de soustraction, les quotités indiquées sont en principe réduites de moitié. En aucun cas, les amendes ne seront inférieures au montant qui serait dû au titre d'intérêts de retard, si de tels intérêts pouvaient être mis à charge du contribuable. Dans l'affaire dite des ristournes, les soustractions commises sont des soustractions qualifiées, les comptabilités établies par les contribuables et produites à l'appui de leurs déclarations étant incomplètes. Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales." On signalera pour terminer au sujet du droit cantonal que dans les faits, le tribunal a constaté que la pratique adopte un coefficient de 1 pour la société et de 0,5 pour l'actionnaire (voir notamment l'arrêt FI 93/101 du 15 mars 1995 p. 25, et les différents exemples qu'il cite, ainsi que FI 94/035 du 28 octobre 1994 p. 21, FI 93/026 du 24 février 1994 p. 17, FI 93/100 du 28 octobre 1994 p. 22s, ainsi plus récemment que FI 94/013 du 23 mars 2000 p. 36; voir en outre, implicitement, FI 96/063 du 31 mars 1999 p. 14s.; FI 96/070 du 25 août 1999 p. 28).

d) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en décembre 1987 des "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" destinées à faciliter la fixation du montant de l'amende et à unifier les pratiques cantonales (Archives 56, 344); 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, Urs 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 fédéral contient le tableau suivant:

Rapport en pour-cent entre l'impôt soustrait pour-cent et l'impôt total dû	Montant de l'amende en du montant d'impôt soustrait,
art. 129, 1er al. jusqu'à et y compris 10%.....	100% de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20%.....
110% de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30%.....	120% de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40%.....
130% de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50%.....	140% de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60%.....
150% de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70%.....	160% de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80%.....
170% de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90%.....	185% de plus de 90 % ..... 200% max. 400% e)

S'agissant de

l'application du droit fédéral dans le temps, il faut encore rappeler (v. p. ex. FI 96/070 du 25 août 1999) que l'art. 175 LIFD prévoit une amende équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/161 du 22 novembre 1995, consid. 1; voir également Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé (voir notamment FI 94/106 du 5 octobre 1995; FI 93/161 du 22 novembre 1995) que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction (c'est ce que prévoyait les instructions fédérales antérieures à 1987, voir Arch. 56, p.355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. Le Tribunal fédéral a également jugé que le barème des amendes de l'art. 175 LIFD, comparé à celui de l'art. 129 AIFD, n'est pas dans tous les cas le plus favorable: dans le cas où l'impôt soustrait est minime et où la faute n'est que légère, la LIFD prévoit une amende qui peut être réduite jusqu'au tiers du montant soustrait; en revanche, l'art. 129 al. 1 AIFD ne fixe pas de limite inférieure pour l'amende et il s'applique ainsi en tant que droit plus favorable (ATF du 10 juin 1998, Archives 1999 p. 240). Le tribunal administratif a aussi jugé que le barème de 1987 n'est 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 (FI 93/101 du 15 mars 1995, p. 21). 3.

La recourante, qui conclut à la réduction à 5'000 fr. de la quotité des amendes prononcées pour chacune des décisions contestées (impôt fédéral direct et impôt cantonal et communal), déclare expressément que les rappels d'impôts et les taxations définitives concernant la reprise des montants des ristournes ne sont pas contestés. La recourante expose à cet égard qu'elle était partie de l'idée certes erronée que les ristournes concernaient plus une prestation faite par un fournisseur au dirigeant de l'entreprise personnellement, à titre privé, plutôt qu'un montant ressortissant de l'activité même de l'entreprise, et elle conteste qu'il s'agisse d'une soustraction qualifiée. Cette manière de voir ne peut pas être suivie car selon la jurisprudence constante, la société qui abandonne à son actionnaire principal des commissions ou des bonifications que des fournisseurs ont versées contractuellement ou à bien plaisir fait une distribution dissimulée de bénéfices (arrêt du Tribunal fédéral du 12 octobre 1995, publié dans RDAF 1996 p. 87, confirmant l'arrêt FI 93/0026 du Tribunal administratif). C'est en vain que la société recourante, qui n'avait pas comptabilisé les ristournes en question, conteste avoir commis par là une soustraction. Le fait, allégué par la recourante, qu'il ne s'agissait pas d'une démarche systématique et que les ristournes obtenues ne représentaient que 0,2 à 0,5 % du chiffre d'affaires ne change rien à cette qualification de principe. Enfin, s'agissant de l'erreur dans laquelle la recourante déclare s'être trouvée, on rappellera comme on l'a vu plus haut que le contribuable a

l'obligation de lever les doutes qu'il peut avoir sur ses obligations en matière fiscale.

4. Pour ce qui concerne les frais forfaitaires versés à deux administrateurs (à raison de 10'000 fr. à chacun en 1985 et 5'000 fr. à chacun en 1987), les décisions attaquées considèrent qu'il s'agit de frais non justifiés par l'usage commercial. Les décisions du 30 juin 1993 exposent notamment au sujet de la reprise des frais forfaitaires qu'il n'est pas possible d'admettre simultanément en déduction des charges effectives et des frais forfaitaires. La recourante de son côté expose que la plupart des frais de représentation ont été comptabilisés conformément aux justificatifs produits et que certains autres frais de représentation ne pouvaient que très difficilement faire l'objet d'une facture, notamment lorsqu'il s'agissait d'invitations au domicile des administrateurs. La recourante conteste le caractère intentionnel de l'infraction, qui ne constitue selon elle qu'une négligence inconsciente. Sur le principe, le tribunal considère qu'il n'est pas impossible qu'à part les frais de représentation faisant l'objet de justificatifs, certaines dépenses correspondant à cette définition puissent devoir faire, faute de justificatifs précis, l'objet d'une estimation forfaitaire en vue de leur remboursement. En l'espèce cependant, les explications de la recourantes et celles qu'ont fournies les témoins entendus en audience ne sont pas convaincantes. En effet, alors que le recours déposé le 30 juillet 1993 paraît soutenir que les frais forfaitaires litigieux concernaient exclusivement des frais de représentation, position confirmée par les témoins lors de leur audition, les questionnaires remis par ces mêmes administrateurs lors de l'exécution du contrôle par l'autorité intimée font état de postes de dépenses variables concernant aussi bien les frais de représentation que les frais de voyage et les frais de voiture forfaitaires. A ces incohérences qui affaiblissent la vraisemblance de la thèse de la recourante s'ajoute le fait que les prestations forfaitaires en question n'ont pas été accordées régulièrement, mais seulement en 1985 et dans une moindre mesure, en 1987. Ces éléments montrent bien, comme l'instruction en audience l'a confirmé, que les prestations litigieuses ont été accordées au gré des liquidités de l'entreprise et non pas en accomplissement d'une obligation de remboursement qu'elle aurait eue envers ses administrateurs. C'est donc finalement à juste titre que l'autorité intimée a conclu sur ce point à l'existence d'une soustraction intentionnelle de la part de la recourante. On ajoutera pour terminer que la recourante est liée par sa comptabilité et qu'elle ne peut en conséquence pas, contrairement à ce qu'elle a fait valoir en audience, se prévaloir du fait qu'on aurait abouti à une taxation semblable, par exemple par le jeu des amortissements, tout en présentant une comptabilité exempte d'irrégularité. 5.

Le recours portant également sur la quotité des amendes, il y a lieu d'examiner celles-ci séparément.

a) S'agissant de l'impôt cantonal et communal, on peut regrouper les chiffres retenus par la décision attaquée dans le tableau suivant (où n'apparaissent pas les compléments d'impôt sur le capital à raison de 30,85 francs pour chacune des années 1991 et 1992):

Impôt sur le bénéfice	amende	coefficient	Imposable	Imposé	P=provisoire
Différence %	(1)	compl. d'impôt cant.+comm.	pour la période	amende/	compl. 1987
	66'600	50'600	16'000		

## E. 24

1989	39'100	P	22'300	3'831.80	1846.90	1'984.90	51.8	2'500	0.6298
1990	39'100	P	22'300	3'831.80	1846.90	1'984.90	51.8	1991	54'700
1991	54'700	P	31'900	5'360.60	2'830.20	2'530.40	47.2	3'500	0.6916
1992	54'700	P	31'900	5'360.60	2'830.20	2'530.40	47.2	320'800	209'600
	31'438.40	19'271.80	12'166.60	8'800	(1)	rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû (2)			
rapport entre l'amende et le complément d'impôt Les considérants finaux de la décision retiennent notamment qu'il s'agit d'une soustraction intentionnelle (au vu des montants en									

cause), qualifiée (commise au moyen d'une fausse comptabilité) et consommée pour les taxations 1987-1988, tandis qu'il s'agit d'une tentative de soustraction pour les taxations 1989-1990 et 1991-1992 qui étaient provisoires au début du contrôle, que la proportion entre "les impôts non déclarés par rapport à des taxations exactes" (il faut comprendre: entre l'impôt soustrait et l'impôt dû) est de 24 % pour 1987-1988, de 51.8 % pour 1989-1990 et de 47.2 pour 1992-1992, que d'après les directives de la Division principale de l'impôt fédéral direct de 1987, la quotité de l'amende devrait atteindre 1.2 fois le montant soustrait pour 1987-1988, 1,5 fois pour 1989-1990 et 1,4 fois pour 1991-1992, que la société a collaboré aux travaux de redressement fiscal, qu'il faut tenir compte des amendes infligées aux actionnaires et de l'impôt anticipé, enfin que la situation est particulièrement difficile dans le secteur d'activité de la recourante dont la situation financière paraît saine. Comme on l'a déjà rappelé plus haut (consid. 2 in fine), le contribuable doit bénéficier du régime le plus favorable qui est en l'occurrence celui de l'art. 175 LIFD, qui prévoit une amende égale à l'impôt soustrait alors que les directives fédérales de 1987 prévoient une progression en fonction de la proportion d'impôt soustrait. Ce changement de régime est commenté dans les termes suivants dans la circulaire no 21 du 7 avril 1995 que l'Administration fédérale des contributions a consacrée au droit de rappel d'impôt et au droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct (RDAF 1996, p. 20 ss spéc. chiffre 2.4, p. 32): "Etant donné que l'art. 175, 2ème alinéa, LIFD prescrit une peine générale fixant l'amende à un montant égal à celui de l'impôt soustrait, il n'est plus admissible de déterminer l'amende d'après un schéma basé sur le rapport existant entre le montant d'impôt soustrait et l'impôt dû. Il n'est loisible de s'écarter de la sanction prévue en règle générale que pour des considérations touchant à l'appréciation de la culpabilité de l'auteur; ceci est la conséquence d'un droit pénal axé sur le principe de la faute. La peine ordinaire sera donc prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par faute grave, il faut comprendre entre autre la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières. Quant à la "faute légère", elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 64 CP. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute." En l'espèce, l'amende prononcée pour la période 1987-1988 est inférieure au montant de l'impôt soustrait, ce qui permet de considérer, quels que soient les critères selon lesquels l'autorité intimée l'a fixée, qu'elle respecte le régime instauré par l'art. 175 LIFD et tient compte de manière adéquate, par une réduction certes modeste par rapport au montant soustrait, de la collaboration du contribuable au redressement de sa situation fiscale. Pour ce qui concerne enfin l'amende prononcée pour les deux périodes suivantes, elle est prononcée à raison d'une tentative de soustraction puisque la taxation n'était pas entrée en force. Sur ce point, s'agissant d'une tentative de soustraction, c'est l'ancien art. 131 al. 2 AIFD qui représente le régime le plus favorable pour la recourante. Il prévoit en effet une sanction située dans une fourchette de 20 à 20'000 fr. A l'intérieur d'une telle fourchette, il faut réserver le montant maximum aux circonstances les plus défavorables, où l'on trouverait notamment des soustractions d'un montant considérable, une absence de scrupules caractérisée chez un contribuable qui se montre en outre récalcitrant lors du contrôle et qui se trouve en état de récidive, l'infraction ayant été commise après le prononcé d'une précédente sanction. A l'inverse, les cas les plus bénins, impliquant notamment une tentative d'échapper à un montant d'impôt peu élevé chez un contribuable sans antécédent

qui se montre collaborant, doivent bénéficier de montants proches du minimum de 20 fr. A défaut, on risque, en prononçant systématiquement des amendes égales à la moitié de l'impôt soustrait, de ne pas pouvoir sanctionner de manière proportionnelle les tentatives de soustractions supérieures à 40'000 fr., puisque l'amende est plafonnée à 20'000 fr. Ce procédé, qui décale en somme vers le haut l'application de la fourchette fixée par la loi, n'est pas conforme à l'art. 131 al. 2 AIFD qui exige que l'autorité fasse usage de toute l'amplitude de la fourchette qui s'étend de 20 à 20'000 francs, et non pas qu'elle applique un schématisme qui l'amène à frapper d'une amende proche du maximum toutes les tentatives de soustraction importantes ni surtout à priver les cas de faible importance du bénéficiaire du tarif modéré qu'implique le minimum de 20 francs (voir dans le même sens FI 93/075 de ce jour). En l'espèce, la tentative de soustraction porte sur moins de 4'000 francs pour 1989-1990 et légèrement plus de 5'000 francs pour 1991-1992. Les autres circonstances (absence de condamnation précédente, collaboration au redressement) sont favorables, et même si les explications des anciens organes de la recourante peuvent paraître fantaisiste (du moins si on les compare aux explications chiffrées avancées par écrit sur les documents préparés par la fiduciaire), elles trahissent plus la confusion qu'une réelle intention de dissimuler. Il se justifie donc s'en tenir à la frange inférieure de la fourchette fixée par l'art. 131 al. 2 AIFD et de réduire les amendes prononcées à 800 et 900 francs, respectivement pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992. 6. Le recours étant ainsi partiellement admis, l'émolument prélevé sera limité à 1'000 francs tandis que la recourante a droit à des dépens de même montant.

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