

## VD\_OMNI FI.1993.0162 vom 30. Dezember 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-12-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1993.0162](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0162)

FR: VD\_OMNI FI.1993.0162 du 30 décembre 1993

IT: VD\_OMNI FI.1993.0162 del 30 dicembre 1993

### Regeste

c/ACI | Défaut d'indic. du montant d'amende mis à la charge de chacun des époux; soustraction qualifiée non retenue; amende réduite pour tenir compte des quotités infl. en mati. de ristournes.

### Erwägungen

#### E. 2

lit a LI est d'ailleurs consommée lorsque le contribuable a accompli les actes nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction - ou la "tentative de soustraction" au sens impropre du terme du point de vue du droit pénal, cette disposition consacrant une infraction de mise en danger au sens de cette branche du droit -, est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10 %. Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 CP; StE 1986 B 101.1 No 1). 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). b) 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). 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, modifiées le 8 mai 1991 sur un point qui n'est pas déterminant en l'espèce, 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, légèrement remanié en août 1992, 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. 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). ca) En l'espèce, en matière d'impôt fédéral direct, A. \_\_\_\_\_ s'est rendu coupable d'une soustraction consommée pour les deux premières périodes considérées. En effet, on a vu plus haut (consid. 2 lit. b) que seul le mari est susceptible de commettre une soustraction d'impôt dans le cadre de l'art. 129 AIFD, l'épouse n'étant à cet égard pas punissable sous réserve d'une participation de sa part à l'infraction (instigation, complicité, essentiellement: v. sur ce point art. 129 al. 3 AIFD). Or, même si Mme A. \_\_\_\_\_ ne saurait échapper en l'occurrence à tout grief, il reste que l'instruction n'a pas permis d'établir une quelconque infraction dolosive à son égard et moins encore une participation intentionnelle à une telle infraction de son mari. Elle ne saurait dès lors être sanctionnée dès lors ni sur la base de l'alinéa premier, ni sur la base de l'alinéa 3 de l'art. 129 AIFD. Seul A. \_\_\_\_\_ doit en définitive faire l'objet d'une amende dans ce cadre, malgré le rôle actif de son épouse dans l'établissement de la déclaration, ce en raison également de la règle de l'art. 130 al. 3 AIFD. Cette disposition impute en effet la faute de l'éventuel représentant contractuel au représenté, en l'occurrence A. \_\_\_\_\_, lequel n'a assurément pas apporté la preuve libératoire prévue par cette disposition; certes, la conformité de l'art. 130 al. 3 AIFD à l'art. 6 ch. 2 CEDH a été mise en doute (ATF du 15 novembre 1991, RDAF 1992, 324), mais les règles de l'AIFD lient le Tribunal administratif. Dans le cadre de la nouvelle décision qui devra être rendue, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct veillera donc à préciser la personne fautive et partant débitrice de l'amende. La décision litigieuse relève que la proportion des éléments non déclarés par rapport à des taxations exactes est de 95,50 % pour la période de taxation 1985-1986 et de 70,24 % pour la période fiscale 1987-1988. Selon les instructions fédérales, la quotité de l'amende devrait, vu le rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, être de 200 % pour la première période fiscale et de 170 % pour la seconde période. Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts a prononcé

une amende pour soustraction correspondant au 150 % du montant de l'impôt soustrait pour les deux premières périodes considérées, s'écartant ainsi des barèmes applicables en faveur des contribuables. Dans le cas particulier, le tribunal n'a pas retenu l'entier des reprises comme recouvrant la commission d'une soustraction. Malgré cela, le montant des éléments soustraits par A. \_\_\_\_\_ et, dans une moindre mesure, Mme A. \_\_\_\_\_ reste important et appelle une certaine sévérité. De même, l'élément subjectif de l'infraction, c'est-à-dire la faute commise par les recourants, constitue une circonstance aggravante. En effet, A. \_\_\_\_\_ s'est rendu coupable d'une négligence grave en omettant de déclarer les honoraires touchés de la SI B. \_\_\_\_\_ SA et de certains clients. Quant à Mme A. \_\_\_\_\_, elle s'est rendue coupable d'une négligence non moins grave - dans le cadre de l'IFD, c'est son mari qui répond d'une telle faute - en comptabilisant des achats à des taux différents que ceux réellement payés et en portant en charge de l'entreprise les montants relatifs aux retouches, sans prendre en compte les recettes correspondantes. A titre de circonstance atténuante, il faut retenir en revanche le fait que les époux A. \_\_\_\_\_ ont collaboré de manière active au rétablissement des taxations exactes. Dans les circonstances personnelles propres aux recourants, il convient de prendre en considération le fait qu'ils ont un enfant majeur aux études. Au surplus, il faut aussi tenir compte de la mesure dans laquelle la peine se répercutera sur la capacité économique du couple. Dans le cas particulier cependant, les recourants se trouvent dans une situation de fortune aisée et réalisent encore des revenus largement supérieurs à la moyenne. A titre de circonstance atténuante, les recourants souhaitent que soit pris en considération le fait que Mme A. \_\_\_\_\_ a soumis les comptes de son entreprise à la Commission d'impôt qui, par un contrôle succinct, a modifié parfois en faveur des contribuables les éléments qui lui étaient soumis. Certes, la recourante ne pouvait se croire déchargée dans la mesure où le fonctionnaire chargé du dossier n'avait pas en main toutes les pièces nécessaires pour s'assurer de la bonne tenue des comptes. Il a d'ailleurs constaté l'absence d'un inventaire des marchandises et d'autres manquements dans la tenue des comptes de Mme A. \_\_\_\_\_ que cette dernière a corrigés par la suite. Celle-ci ne pouvait se croire en droit de considérer que sa déclaration d'impôt était en tous points correcte. Tout au plus cet élément tend à atténuer la gravité objective de l'infraction commise par Mme A. \_\_\_\_\_ pour les éléments déclarés ayant fait l'objet de reprises; il n'en est rien en revanche de l'ensemble des recettes non déclarées par les époux, dont le fonctionnaire précité ne pouvait guère soupçonner l'existence. L'ensemble des considérations qui précèdent, comme aussi la pratique qui prévaut en matière de ristournes, soit de soustractions intentionnelles et qualifiées, amènent le tribunal à juger qu'en appliquant un taux de 150 % du montant de l'impôt soustrait pour les deux périodes de taxation entrées en force, l'autorité intimée a arrêté en l'espèce une sanction trop sévère; la cour de céans tient pour suffisante une amende correspondant à un taux de 100 % de l'impôt soustrait. Il conviendra cependant de recalculer encore ces amendes en fonction des montants considérés comme soustraits par les recourants. La décision prise par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct sera donc annulée et le dossier renvoyé à cette autorité pour nouvelle décision dans le sens du présent considérant. cb) En ce qui concerne la période fiscale 1989-1990, l'autorité a fixé le montant de l'amende à Fr. 10'000.-- en application de l'art. 131 al. 2 AIFD qui réprime la tentative de soustraction par une amende de 20 à 20'000 francs. Cette infraction suppose une intention des contribuables que le tribunal leur a précisément déniée. L'amende de Fr. 10'000.-- destinée à réprimer la tentative de soustraction commise lors de la dernière période doit de ce fait être annulée. La décision attaquée sera donc annulée sur ce point également. d) En

matière d'impôt cantonal et communal, l'autorité a distingué la quotité de l'amende selon la période et la nature de l'impôt en cause. S'agissant de la période fiscale 1985-1986, elle a fixé l'amende - sans déterminer le conjoint coupable, tenu au paiement de celle-ci - à une fois et demie le montant de l'impôt sur le revenu soustrait et à 1,25 fois le montant de l'impôt complémentaire sur la fortune soustrait. L'amende a également été arrêtée à 1,25 le montant soustrait tant en ce qui concerne l'impôt sur le revenu que l'impôt sur la fortune pour la période suivante. Dans ses déterminations, l'Administration cantonale des impôts relève que le montant des amendes infligées correspond globalement à 1,33 l'impôt soustrait, soit légèrement plus que le seuil inférieur du coefficient applicable en cas de soustraction qualifiée intentionnelle avec collaboration du contribuable. Comme on l'a déjà relevé (consid. 2 lit. bb), chacun des époux est passible d'une amende en droit vaudois, à raison de la faute commise. En l'espèce, malgré les négligences commises par Mme A. \_\_\_\_\_ lorsqu'elle établissait les relevés de l'activité indépendante de son mari dans le cadre de la préparation de la déclaration d'impôt, il apparaît que c'est bien A. \_\_\_\_\_ qui doit répondre au premier chef des éléments de son propre revenu qui ont été soustraits. De même, rien n'indique que le recourant ait commis de véritable erreur s'agissant de la boutique exploitée par son épouse; là encore, c'est la recourante qui doit être tenue pour responsable des éléments de revenu soustraits provenant de ce commerce. da) Dans le cas particulier, on l'a vu, pas plus A. \_\_\_\_\_ que son épouse ne tombent sous le coup des art. 129 bis LI et 130 bis al. 1 AIFD. Les directives cantonales prévoient, en présence d'une soustraction simple commise par négligence grave et lorsque le contribuable a collaboré, comme en l'espèce, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 0,5 à 1,25 lorsque la soustraction est moyenne et de 0,75 à 1,5 en cas de soustraction grave. Les considérants développés dans le cadre de l'impôt fédéral direct relatifs au degré de culpabilité des recourants et à la situation de ceux-ci peuvent être repris ici (cf ch. 8 lit. c), tout au moins s'agissant de l'impôt sur le revenu. Le montant d'impôt soustrait constitue un élément important qui est pris en considération par les directives par l'adoption de barèmes distincts selon la gravité de la faute et modulés en fonction de la collaboration du contribuable et des circonstances propres à celui-ci. La poursuite de l'activité délictuelle sur trois périodes fiscales constitue également une circonstance aggravante qui appelle une certaine sévérité. Au regard de l'ensemble des circonstances du cas, ainsi que de la pratique adoptée en matière de ristournes, soit en présence de soustractions intentionnelles et qualifiées, il convient de réduire quelque peu la quotité de l'amende cantonale prononcée à l'égard des époux A. \_\_\_\_\_. On appliquera à A. \_\_\_\_\_, sur les montants considérés comme soustraits, le coefficient de 0,8 pour la première période et pour la seconde période; s'agissant de Mme A. \_\_\_\_\_, l'autorité procédera de la même manière en appliquant un taux qui devrait à première vue être inférieur à 0,8, dans la mesure où sa responsabilité - pour les éléments soustraits qui lui sont propres - paraît un peu plus faible que celle de son mari. La décision prise par le Chef du département des finances sera annulée et le dossier lui sera renvoyé dans le sens du présent considérant pour qu'il statue à nouveau et arrête l'amende prononcée à l'égard de chacun des époux. db) S'agissant de l'amende infligée en matière d'impôt cantonal et communal complémentaire sur la fortune, le tribunal a retenu une soustraction simple intentionnelle en ce qui concerne une partie des éléments soustraits; le taux de 1,25, appliqué au montant de l'impôt sur la fortune soustrait, qui correspond au seuil supérieur du barème applicable en cas de soustraction légère, commise intentionnellement avec collaboration, est de ce fait parfaitement approprié. La décision attaquée doit être confirmée sur ce point; elle sera toutefois annulée pour permettre à

l'autorité intimée de préciser que cette amende doit être mise à la charge de A.\_\_\_\_\_.

9. Le recours doit en conséquence être partiellement admis. La conclusion principale des recourants tendant à leur libération de toute peine d'amende étant rejetée, il se justifie de mettre à leur charge un émolument réduit que le tribunal arrête à Fr. 2'500.-- et de leur refuser l'indemnité à titre de dépens qu'ils ont requise.

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