

VD_OMNI FI.1993.0173 vom 1. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0173

FR: VD_OMNI FI.1993.0173 du 1 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1993.0173 del 1 novembre 2000

Regeste

c/ACI | Pas de soustraction pour les ristournes provenant de consortiums non encore liquidés. Assurances sur la vie des actionnaires: admission de l'erreur de droit (confusion avec la LPP) quant à la déductibilité des primes (solution de la décision attaquée quand bien même la SA n'est pas le preneur d'assurance). Pas de soustraction pour non-comptabilisation de la valeur de rachat.

Erwägungen

E. 23

mars 2000, FI 93/075 et FI 93/126 du 17 juillet 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 utilisé 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 soustraction moyenne soustraction grave A: Soustraction qualifiée 1. sans collaboration 1,5 à 2 1,5 à 3,5 2 à 5 1.2. avec collaboration 1 à 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 position des recourants ensuite de l'audience se limite à la contestation des reprises concernant les ristournes provenant des consortiums non encore liquidés et à la question des assurance vie. Pour le surplus les reprises contenues dans les décisions attaquées ne sont pas contestées, les recourants ayant en particulier expressément renoncé à contester les ristournes non liées à des consortiums. Les recourants ont aussi renoncé à contester la punissabilité des personnes morales, la question étant désormais tranchée par la jurisprudence. 4. La première question à trancher est celle concernant la comptabilisation des ristournes sur consortiums en cours. Constituent des produits toutes les recettes qui n'ont pas comme contrepartie une diminution d'actifs ou une augmentation des engagements de l'entreprise. Ces produits affectent le compte de pertes et profits et constituent un résultat imposable (J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 177). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un revenu est réalisé lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il y a acquis un droit ferme. Lorsqu'un encaissement ne présente pas un caractère définitif, le problème, sur le plan comptable, ne se résout pas par le non-enregistrement de l'encaissement, mais par la constitution d'une

provision (Rivier, op. cit., p. 196). Les revenus en argent sont réalisés au moment du paiement, du virement au compte de chèques ou en banque, ou du transfert sous une autre forme de la somme d'argent dans le patrimoine du contribuable (Rivier, op. cit., p. 91 et les réf. citées). Les consortiums constituent des sociétés simples au sens des art. 530 ss CO; ils n'ont pas la personnalité morale et ne peuvent en leur nom propre acquérir des droits ou contracter des obligations. C'est donc bien au niveau des membres du consortium que doivent être comptabilisées les recettes provenant de l'activité de celui-ci (voir Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3e édition, §2 no 11). Ce fait n'est pas contesté, mais il s'agit de savoir à quel moment les recettes du consortium, qui n'est pas astreint à tenir une comptabilité, doivent être comptabilisées chez ses membres. En effet, il est d'usage qu'un décompte n'est fait que lors de la dissolution de la société et de sa liquidation patrimoniale, à moins que la société ait été créée pour une longue durée. Dans un tel cas un décompte intermédiaire s'impose (Cagianut/Höhn, op. cit. §2, no 13). Il convient de relever qu'il s'agit en l'espèce d'un cas particulier. En effet, il est en principe interdit d'exploiter une entreprise en la forme commerciale sous forme de société simple, car il s'agit dans ce cas d'une société en nom collectif, qui est tenue de se faire inscrire au registre du commerce et donc astreinte à tenir une comptabilité. Une exception est cependant prévue pour les cas où, comme en l'espèce, sont membres de la société simple des personnes morales qui ne peuvent pas être membres d'une société en nom collectif réservée aux seules personnes physiques (art. 552 CO) (voir A. Meyer-Hayoz / P. Forstmoser, Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 7è édition, §8 N 23-25). Le tribunal, faute de preuves concrètes contraires, retient la version des faits telle que relatée par les recourants à l'audience. Il admet que les ristournes relatives aux consortiums ont été versées à la société D. _____ SA en tant qu'administrateur des consortiums au sens de l'art. 535 CO et qu'elles n'avaient dès lors pas à être comptabilisées dans les comptes de la société comme le soutient l'ACI, avant d'avoir été formellement acquises à celle-ci après la liquidation des consortiums. Le tribunal a déjà jugé deux affaires concernant des ristournes touchées en relation avec un consortium. Le tribunal a cependant admis dans les deux cas, qu'il s'agissait de ristournes revenant à la société et qui n'ont pas été comptabilisées dans les comptes de la société, mais encaissées par l'administrateur. Il s'agit indéniablement une distribution dissimulée de bénéfice non déclarée au fisc (arrêts FI 93/026 du 24 février 1994, confirmé par le Tribunal fédéral par arrêt du 12 octobre 1995; FI 94/35 du 28 octobre 1994). Dans ce dernier arrêt le tribunal a d'ailleurs réservé l'hypothèse, non réalisée dans le cas qu'il avait à juger, selon laquelle le montant des ristournes encaissées ne correspondrait pas à une recette correspondante lorsqu'un des partenaires encaisserait l'ensemble des ristournes réalisées dans le cadre du consortium et en demeurerait redevable envers les autres membres. En l'espèce, nous nous trouvons justement en présence d'un cas de ce genre où il est établi que les ristournes ont été encaissées par la société en tant qu'administrateur du consortium et pour le compte de celui-ci. Ces montants ne devaient donc être comptabilisés dans les comptes des sociétés membres qu'une fois qu'ils ont été formellement distribués comme bénéfice du consortium, ce qui en l'espèce est advenu à la liquidation des consortiums concernés dans les années 1991-1992. Ce n'est qu'à ce moment-là que ces montants constituaient un bénéfice sûr de la société qui devait être comptabilisé comme tel conformément aux règles comptables. En effet, jusqu'à ce jour il n'était pas certain que le consortium soit bénéficiaire et, cas échéant, à concurrence de quel montant. Comme il a été dit plus haut, il est d'usage, dans les sociétés simples composées de personnes morales exploitées en la forme commerciale, qu'un décompte n'est établi qu'au moment de la

dissolution de la société et de sa liquidation patrimoniale, dès lors que la société simple n'est pas astreinte à tenir une comptabilité. Il s'ensuit que les recourants n'ont pas violé les règles comptables en ne comptabilisant les ristournes provenant de consortiums qu'au moment de la distribution formelle des bénéfices des consortiums. Les conditions de la soustraction fiscale ne sont donc pas réalisées pour les montants se rapportant aux consortiums non encore liquidés pour un total de Fr. 5'300.- en 1987, de fr. 34'742 en 1988, de fr. 5'975.- en 1989 et de fr. 34'254 en 1990 (recours de A. _____ SA, p. 3). Il y a donc lieu de ne prononcer ni rappel d'impôt ni amende pour ce qui concerne ces montants. Les décisions attaquées, tant pour ce qui concerne la société que les actionnaires, seront donc annulées et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelles décisions. 5. Pour ce qui concerne les assurances vie, la recourante A. _____ SA conteste la prise en compte, au titre de rendement net, de l'augmentation de la valeur de rachat des assurances de rente et, au titre de capital imposable, de ces valeurs de rachat. Elle fait valoir que ces polices d'assurance étaient destinés à assurer la prévoyance professionnelle de MM. B. _____ et C. _____, à savoir, d'après les explications fournies durant l'audience, les deux seuls cadres qui assuraient la direction de l'entreprise, leurs subordonnés directs étant des chefs de chantier. En audience, les parties ont longuement évoqué la situation qui prévalait à l'époque, soit à l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle, et la possibilité qu'aurait eue l'entreprise, si elle avait été au fait des règles en vigueur, de convertir les assurances litigieuses en une forme de prévoyance conforme à cette loi ("bel étage"). Les représentants de l'autorité intimée (tout en déclarant formellement s'en remettre à justice) se sont quelque peu distancés des décisions attaquées en faisant valoir que l'Administration cantonale des impôts n'aurait pas dû accepter la solution retenue dans les décisions attaquées et que les assurances litigieuses devraient être requalifiées d'assurances privées. Il est vrai que cette position de dernière heure trouverait quelque appui dans la teneur des polices d'assurance concernées telles qu'elles ont été versées au dossier. Il faut cependant rappeler que le tribunal, dans un cas semblable, a mis au bénéfice de l'erreur de droit l'actionnaire qui avait mis à la charge de sa société les primes afférentes aux assurances-vie qu'il avait contractées personnellement, admettant, au bénéfice du doute, la thèse de l'administrateur qui a affirmé qu'il était convaincu d'avoir agi dans la légalité, estimant qu'il y avait un lien indéniable, même s'il n'était qu'indirect, entre ces assurances et la bonne marche de l'entreprise au vu des risques importants que l'administrateur a pris pour fournir du travail à son entreprise. Le tribunal a estimé qu'on pouvait concevoir que les dispositions instituant des avantages fiscaux dans le domaine de la prévoyance professionnelle, entrées en vigueur le 1er janvier 1987, ont pu créer un certain flou en cette matière ou que des assureurs avaient cherché à en tirer avantage. Le tribunal a mis l'intéressé au bénéfice de l'erreur de droit en relevant que l'administrateur avait en outre remis sa comptabilité à un réviseur qu'il pouvait juger digne de confiance (voir arrêt FI 93/046 op. cit. cons. 2 bbb). En l'espèce, les administrateurs ont affirmé avoir cru de bonne foi pouvoir considérer ces polices comme prévoyance professionnelle pour les directeurs de la société qui n'étaient au bénéfice d'une prévoyance que très modeste lors de la conclusion des polices avant l'entrée en vigueur de la LPP. Les recourants, au vu des explications reçues, admettent avoir commis une erreur en n'ayant pas converti ces assurances lors de l'entrée en vigueur du 2e pilier. Par analogie avec l'affaire déjà jugée, le tribunal estime qu'en l'espèce les recourants ont confié leur comptabilité à un comptable fiable et qu'ils pouvaient dès lors se croire en droit d'agir comme ils l'ont fait. Compte tenu du fait que l'art. 20 CP permet au juge de prononcer l'exemption de toute peine, ce qui devrait être la règle

(ATF 92 IV 73; JT 1966 IV 69), il y a lieu de considérer que la soustraction fiscale n'est pas réalisée. D'ailleurs, l'autorité intimée elle-même, après discussion avec les recourants, n'a pas jugé bon de procéder aux reprises comme elle l'a annoncé dans les avis de prochaine clôture. Le tribunal juge après audition des parties qu'il faut s'en tenir à cette appréciation, en vue de laquelle l'autorité a d'ailleurs donné à la commission d'impôt des instructions quant au traitement ultérieur de ces assurances auprès des actionnaires. Il y a dès lors lieu d'admettre dans le cas d'espèce de mettre les recourants au bénéfice de l'erreur de droit et il n'y a donc lieu de ne prononcer ni rappel ni amende sur ce point. On observera pour le surplus que les décisions attaquées, tout en considérant que la société pouvait déduire les primes payées comme charges justifiées par l'usage commercial (ce qui est admis par la jurisprudence, ATF 82 I 119), a néanmoins voulu considérer comme une soustraction le fait que la valeur de rachat n'avait pas été comptabilisée. Cette solution-là est erronée. Elle a été écartée par des arrêts récents où le tribunal a jugé qu'il n'est pas obligatoire de comptabiliser l'augmentation de la valeur de rachat comme bénéfice et d'activer son montant accumulé au fil des années (pour l'amortir lors du paiement des prestations): faute d'obligation résultant du droit comptable, la solution consistant à ne pas enregistrer la valeur de rachat, qui implique que les prestations seront alors imposées dès leur versement, n'est pas constitutive d'une soustraction fiscale (FI 96/0068 du 13 juillet 2000; FI 95/010 du 19 octobre 2000).

6. Le principe des amendes infligées à la société, et à B. _____ et C. _____ personnellement ne pouvant être remis en cause pour les reprises non contestées, il faut encore vérifier si les amendes fixées en l'occurrence peuvent être confirmées dans leur quotité. Les recourants ne se sont pas prononcés sur ce point. 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). Sur le plan fédéral, l'amende est en principe égale à l'impôt soustrait, mais elle peut être à l'extrême triplée ou au contraire divisée par trois pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable (art. 175 al. 2 LIFD). En cas de tentative, l'art. 176 al. 2 LIFD prévoit une amende fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été achevée, alors que l'art. 131 al. 2 AIFD prévoit une amende entre fr. 20.- et 20'000.- 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%. 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) Sur le plan de l'impôt fédéral direct, on a déjà évoqué plus haut 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) édictées par l'AFC en vue de faciliter la fixation du montant de l'amende et d'unifier les pratiques cantonales. Selon le nouveau droit, il n'est plus admissible de fixer le montant de l'amende selon un barème comme celui figurant dans ces instructions, qui repose sur la proportion de l'impôt soustrait par rapport à l'impôt dû, mais on part du principe que l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait, avec possibilité de réduction jusqu'au tiers en cas de faute légère et augmentation jusqu'au triple en cas de faute grave. On admettra généralement qu'il y a faute légère en cas de négligence ou en présence d'autres circonstances atténuantes comme: le repentir sincère, agir sous l'emprise d'une personne de laquelle le contrevenant est dépendant, l'écoulement d'un laps de temps assez long entre l'infraction et sa répression, lorsque pendant ce temps le contribuable s'est conduit correctement. Il y aura par contre faute grave notamment en cas de récidive, en cas de comportement récalcitrant du contribuable à l'égard de l'autorité fiscale ou lorsque celui-ci dispose de connaissances particulières en droit fiscal (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, ad art. 175 LIFD, note 3). L'amende, en ce qui concerne la soustraction de l'impôt fédéral direct, doit ainsi être revue en fonction de ces nouveaux principes, à l'exception de la tentative de soustraction pour la période 1991-1992 concernant la société et les époux B._____. 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, arrêt FI 94/82 du 27 février 1995). Elle doit notamment tenir compte de la situation financière du contribuable dans la fixation du montant de l'amende (Behnisch, op.

cit., p. 141, no. 2.1). da) En matière d'impôt cantonal et communal, l'autorité intimée a infligé à la société des amendes représentant environ 0,5 fois le montant de l'impôt soustrait, la proportion est d'environ 0,3 fois (période 87-88) et 0,6 fois (période 89-90) pour la soustraction consommée et 0,3 fois pour la tentative en matière d'impôt fédéral direct, la taxation 91-92 n'étant que provisoire. Pour le calcul du montant de l'amende l'autorité fiscale a notamment tenu compte des faits suivants: - la recourante a collaboré aux travaux de redressement fiscal, - elle n'a pas fait l'objet de sanctions pour soustraction fiscale, - il s'agit d'une soustraction moyenne et consommée pour les périodes 1897-1988 et 1989-1990 - les infractions se sont poursuivies durant plusieurs périodes fiscales, - les éléments soustraits l'ont été tant dans le chef de la société que chez l'actionnaire, - les amendes prononcées tiennent compte des sanctions qui vont également être infligées à l'actionnaire, ainsi que des répercussions en matière d'impôt anticipé. - la situation actuellement particulièrement difficile dans secteur d'activité de la société, - qu'au vu des derniers bilans en notre possession (31.12.1992), la situation financière de la société paraît saine. Le tribunal, qui doit juger par rapport à la situation financière actuelle des recourants, constate que la situation de la société s'est détériorée durant les années 1993 et 1994 (exercices déficitaires), au vu des derniers bilans produits par les recourants. En matière d'impôt cantonal et communal les directives de l'ACI prévoient dans le cas d'une soustraction qualifiée grave avec collaboration aux travaux de redressement fiscal, comme en l'espèce, un coefficient entre 1 et 2,5 fois l'impôt soustrait. Sur le plan fédéral, selon l'art. 175 al. 2 LIFD, l'amende correspond en règle générale à une fois le montant soustrait, elle peut au plus être triplée en cas de faute grave. En cas de tentative selon les directives applicables sous l'ancien droit l'amende est fixée à la moitié de l'amende qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. Compte tenu des circonstances aggravantes et atténuantes retenues par l'ACI et confirmées par la cour de céans, il y a lieu de confirmer les amendes infligées à la société respectivement en droit fédéral et cantonal de 0,3 et 0,5 fois pour 1987-1988, 0,6 et 0,5 fois pour 1989-1990, 0,3 fois pour 1991-1992 (tentative de soustraction sur le plan fédéral), dans la mesure où elles concernent les montants repris non contestés. Le dossier doit cependant être renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle procède à un nouveau calcul de l'amende en maintenant les mêmes proportions entre l'impôt soustrait et l'impôt dû, mais en déduisant des reprises totales retenues dans les décisions attaquées les reprises afférent aux consortiums non liquidés d'un montant total de fr. 80'271.- pour les années 1987-1990 de même que les reprises afférent aux deux polices d'assurance. db) En ce qui concerne B. _____, actionnaire à l'époque à 50% de la société, l'ACI a tenu compte des mêmes circonstances tout en qualifiant la soustraction commise par B. _____ de légère, retenant en outre que: - il est marié et n'a plus aucune charge de famille. - il dispose d'une fortune ascendant à environ fr. 200'000.- et que ses revenus annuels sont de l'ordre de fr. 200'000.- A la demande du tribunal, B. _____ a produit sa déclaration fiscale pour la période 1993-1994 qui mentionne un revenu brut de fr. 209'550.- pour 1993 et fr. 133'550.- pour 1994, mais compte tenu des déductions, notamment des dettes de fr. 143'578.- par année en moyenne, son revenu imposable se monte à une moyenne de fr. 32'500.-. En matière d'impôt cantonal et communal les directives de l'ACI prévoient dans le cas d'une soustraction légère avec collaboration aux travaux de redressement fiscal, comme en l'espèce, un coefficient entre 0,5 et 1,25 fois l'impôt soustrait. Compte tenu de toutes les circonstances du cas d'espèce l'ACI a infligé à B. _____ une amende de 0,5 fois l'impôt soustrait sur le plan cantonal pour les périodes 1987-1990 et 0,8 fois sur le plan fédéral pour

les périodes 1987-1990 et 0,4 fois pour la période 1991-1992 (tentative). Compte tenu de la situation financière actuelle du recourant le tribunal estime qu'une amende, les coefficients fixés par l'autorité intimée pour l'IFD sont trop élevé. Le tribunal estime qu'un coefficient de 0,5 fois l'impôt soustrait est suffisant au vu notamment de la situation financière du recourant qui tend à se détériorer. L'autorité intimée est donc invitée à refixer les amendes tenant compte de ce coefficient plus bas, après correction du montant des reprises. dc) En ce qui concerne C._____, actionnaire à l'époque à 50% de la société, l'ACI a tenu compte des mêmes circonstances tout en qualifiant la soustraction commise par C._____ de légère, retenant en outre qu'il est marié et n'a plus aucune charge de famille. La déclaration d'impôt pour la période 1993-1994 produite ensuite de l'audience fait état d'un revenu imposable de fr. 35'450.- en moyenne pour un revenu brut d'une moyenne de fr. 94'896.-. En matière d'impôt cantonal et communal les directives de l'ACI prévoient dans le cas d'une soustraction légère avec collaboration aux travaux de redressement fiscal, comme en l'espèce, un coefficient entre 0,5 et 1,25 fois l'impôt soustrait. Sur le plan fédéral C._____ a commis une soustraction consommée aussi pour la période 1991-1992, la taxation étant entrée en force avant l'ouverture de la procédure de soustraction. Compte tenu de toutes les circonstances du cas d'espèce l'ACI a infligé à C._____ une amende de 0,5 fois l'impôt soustrait sur le plan cantonal pour les périodes 1987-1990 et 0,8 fois sur le plan fédéral pour les périodes 1987-1992. Le tribunal estime que le coefficient de 0,8 fois l'impôt soustrait est trop élevé au vu de la situation financière actuelle de C._____ et doit être diminué à 0,5 fois. Les amendes doivent ainsi être recalculées en fonction de ce coefficient, après correction des reprises. 7. Il résulte de ce qui précède que les recourants ont renoncé à contester la punissabilité des personnes morales et qu'ils n'ont maintenu la contestation relatives aux ristournes que pour ce qui concerne les consortiums non liquidés. Quant bien même ils obtiennent gain de cause sur ces conclusions maintenues, leur recours n'est que partiellement admis. Il y a donc lieu de compenser les frais et les dépens.

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