

# VD\_OMNI FI.1994.0035 vom 17. November 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-11-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1994.0035](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0035)

FR: VD\_OMNI FI.1994.0035 du 17 novembre 1994

IT: VD\_OMNI FI.1994.0035 del 17 novembre 1994

## Regeste

c/ ACI | 1) Produits liés à 1 consortium considérés comme revenus au moment de la distribution, même si décompte final n'est pas encore intervenu. 2) Frais privés inclus dans les charges d'1 sté = soustraction intentionnelle, car le chef d'entreprise en avait conscience; il ne peut invoquer l'erreur de droit (absence de précautions). 3) "Réaction anticipée" au démarrage de la procédure en soustraction = circonstance atténuante.

## Erwägungen

### E. 11

janvier 1994 et les rappels d'impôt qui en découlent (ch. 1 du dispositif de ces décisions) doivent être confirmées. 3. Il faut dès lors examiner si la société, en raison des actes de son administrateur (A. \_\_\_\_\_), et A. \_\_\_\_\_ personnellement, en sa qualité de contribuable assujéti à l'impôt des personnes physiques, ont commis une soustraction fiscale ou une tentative de soustraction. a) L'art. 128 LI constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; il réprime celui qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 let. b). A des conditions similaires, l'art. 129 al. 1 de l'arrêté du 9 octobre 1987 concernant l'impôt fédéral direct (AIFD) prévoit une amende pouvant atteindre jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. L'AIFD contient une disposition spécifique réprimant la tentative de soustraction : il s'agit de l'art. 131 al. 2 AIFD qui permet dans ce cas d'infliger une amende allant de 20 à 20'000 francs, pour autant que l'infraction soit intentionnelle. b) Selon la jurisprudence, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé, en droit fédéral, 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 sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Archives 52, 454; 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante n'est pas encore entrée en force; comme on l'a vu, elle est réprimée, lorsqu'elle est intentionnelle, sur la base de l'art. 131 al. 2 AIFD. Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal, sous réserve d'une importante exception; la LI n'opère en effet pas de distinction (entre soustraction consommée et tentative) fondée sur l'entrée en force ou non de la taxation. Autrement dit, pour se référer à une notion de droit pénal, l'art. 128 LI consacre 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. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b). c) Les recourants ne contestent

pas que les conditions objectives de la soustraction sont en l'occurrence réunies. Ils admettent en effet - sous réserve de la question de la comptabilisation des ristournes sur consortiums en cours qui a été tranchée plus haut - les corrections que l'autorité intimée a apportées à leurs taxations. Toujours sous la même réserve, A. \_\_\_\_\_ ne conteste pas avoir agi fautivement en n'enregistrant pas dans les livres de son entreprise et en n'annonçant pas dans ses déclarations personnelles les ristournes qu'il encaissait directement. Au demeurant, il faut considérer que l'infraction est intentionnelle, car en agissant de la sorte, A. \_\_\_\_\_ savait pertinemment qu'une partie du bénéfice de sa société, ainsi qu'une partie de ses revenus échappaient à l'impôt. Le même raisonnement s'impose en ce qui concerne les ristournes sur consortiums en cours. A. \_\_\_\_\_ a en effet expressément admis à l'audience qu'il ne faisait pas de différence entre celles-ci et les autres. En ce qui concerne les autres éléments, les recourants estiment qu'ils ne devraient pas entrer en ligne de compte pour le calcul des amendes. Ils soutiennent que leur traitement fiscal impliquait de la part du chef d'entreprise une certaine appréciation qui excluait l'intention de léser le fisc. De plus, A. \_\_\_\_\_ indique que ses connaissances fiscales étaient limitées, de sorte qu'il lui était difficile de juger la portée de ses actes. A l'audience, il a encore ajouté qu'en général, il remettait à ses mandataires tous les documents que ceux-ci lui demandaient et signait ensuite ses déclarations sans même les vérifier, comportement qu'il justifie justement par ses faibles connaissances fiscales.

aa) Selon la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral, la culpabilité (faute), ainsi que la mesure de la peine (amende), doivent, en l'absence de dispositions spéciales contraires (art. 133 bis al. 3 AIFD, par exemple), être analysées selon les principes généraux du droit pénal, les amendes fiscales étant de véritables sanctions de nature pénale (StE 1985 B 101.21 no 2; 1986 B 101.1 no 1; RDAF 1991, p. 288 et 1992, p. 331). L'art. 333 du code pénal suisse (CP) le précise d'ailleurs expressément s'agissant de l'impôt fédéral direct. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, cette solution découle, en l'absence d'une disposition spécifique, directement de la nature pénale des amendes fiscales. La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Cette preuve est toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21, no 7). Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est censée apportée lorsqu'il est établi 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 qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6). Comme l'intention, la négligence s'apprécie selon les principes du droit pénal, en particulier selon la définition de la négligence contenue à l'art. 18 du Code pénal suisse (StE 1989 B 101.9 no 6). Dès lors, un contribuable se comporte de manière négligente lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 CP; Archives 56, p. 346). Selon la doctrine et la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise : si un contribuable a des doutes sur ses droits ou ses obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 no 6; Höhn, Steuerrecht, 5e éd., Berne 1986, p. 605).

bb) L'argument tiré de la nécessité pour le chef d'entreprise d'apprécier certains éléments au moment où il soumet ses déclarations au

fisc est correct dans son principe. La doctrine admet en effet, au sujet des éléments nécessitant une appréciation, qu'on ne peut retenir une soustraction que dans les cas où la disproportion entre le montant admissible et le montant déclaré est considérable (v. Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 3e partie, p. 509; dans le même sens, Tribunal administratif, arrêt FI 93/162 du 30 décembre 1993, consid. 6c à 6e). Reste à vérifier si l'argument des recourants trouve application en l'espèce. aaa) La réponse est incontestablement négative en ce qui concerne les rubriques "rente viagère", "téléphones privés" "frais de voyages privés" et "part privée aux frais de voiture". Ces rubriques se rapportent toutes à des frais privés d'A. \_\_\_\_\_ que sa société a assumés elle-même sans le signaler au fisc. A. \_\_\_\_\_ en porte la responsabilité, car il était certainement le mieux placé pour apprécier le caractère privé ou professionnel des frais susmentionnés. Il ressort en effet des quelques pièces produites par les recourants que la comptabilité de A. \_\_\_\_\_ SA était tenue au sein de l'entreprise. Donc, avant qu'une facture soit passée dans les charges de la société, le chef d'entreprise devait forcément examiner si cette facture présentait un caractère privé ou non, ou encore si elle se rapportait en partie à une dépense privée et en partie à une dépense de l'entreprise. En attribuant irrégulièrement certaines factures dont il savait pertinemment qu'elles couvraient des frais personnels, ainsi qu'il l'a admis à l'audience, ou en n'effectuant pas la ventilation nécessaire entre la part privée et la part liée à l'entreprise (frais de véhicule), A. \_\_\_\_\_ savait qu'une partie du bénéfice de sa société allait échapper à l'impôt; de même, il savait qu'il s'octroyait des avantages qui ne seraient pas non plus imposés au niveau de sa taxation personnelle. Il a donc volontairement soustrait les montants correspondants au fisc. A propos de la rubrique "rente viagère", A. \_\_\_\_\_ soulève encore un argument qui mérite d'être examiné. Il explique qu'il a inclus cette police d'assurance dans les charges de sa société, en pensant que celle-ci pouvait lui offrir un troisième pilier, dans la mesure où des prestations du même type étaient également offertes aux autres employés de l'entreprise par le biais d'une fondation. Il ajoute qu'il a ainsi agi "en toute bonne foi". Cet argument revient à soutenir qu'aucun reproche ne pourrait lui être formulé car, les connaissances fiscales nécessaires lui faisant défaut, A. \_\_\_\_\_ n'avait pas conscience de tromper le fisc en agissant de la manière qui lui est reprochée. Le tribunal ne saurait entrer dans ses vues. Pour retenir une infraction intentionnelle, il faut que la conscience porte sur tous les éléments constitutifs de l'infraction, mais il n'est pas nécessaire que l'auteur ait également conscience de l'illicéité de son acte, ce que traduit l'adage latin "error juris nocet" (Logoz, Commentaire du Code pénal suisse, Neuchâtel 1976, p. 91 et les références citées). Si la conscience fait défaut sur ce dernier point, l'auteur peut se prévaloir d'une erreur de droit s'il a des "raisons suffisantes" au sens de l'art. 20 CP, l'application de cette disposition pouvant lui permettre d'échapper à toute sanction. Dans le cas d'espèce, contrairement à un autre cas jugé récemment par le Tribunal administratif, le recourant n'allègue, ni ne démontre avoir reçu des indications formelles du courtier en assurance avec lequel il a négocié sa police selon lesquelles les primes seraient fiscalement déductibles comme charges dans la société (v. TA, arrêt du 5 mai 1994, FI 93/046-115 : cet arrêt admet l'erreur de droit pour ce motif); A. \_\_\_\_\_ n'indique pas non plus qu'il aurait expressément questionné sa fiduciaire sur la possibilité d'inclure les primes d'assurance en question dans la comptabilité de son entreprise, alors qu'il savait en être le bénéficiaire. Cela étant, le tribunal estime qu' A. \_\_\_\_\_ n'a pas établi qu'il avait des "raisons suffisantes" au sens de l'art. 20 CP pour se croire en droit de procéder comme il l'a fait; il indique certes qu'il avait le sentiment d'agir de manière légitime ("en toute bonne foi"), mais l'erreur de droit ne saurait être admise sur la base d'une

telle impression - spécialement s'agissant de déductions approchant Fr. 10'000.- par année de calcul - à moins que celle-ci ne soit confirmée par un avis autorisé, émanant par exemple de sa fiduciaire. En définitive, le tribunal retiendra donc l'existence d'une infraction intentionnelle, tout en soulignant que la faute commise ici apparaîtrait beaucoup plus faible qu'au sujet des ristournes. bbb) En ce qui concerne la rubrique "part excessive aux frais d'utilisation d'une chambre privée au domicile", c'est la solution inverse à celle retenue ci-dessus qui s'impose. A.\_\_\_\_\_ a expliqué qu'il avait pris en compte le montant qu'il aurait fallu déboursier pour la location d'une pièce du même type auprès d'un tiers. Même si, finalement, il a dû se résoudre à admettre un montant inférieur dans le cadre des rappels d'impôt, on ne peut déceler ici aucune volonté de soustraction, la divergence entre le fisc et le contribuable portant sur une question d'appréciation. ccc) Il reste à trancher la question du salaire non déclaré qui ne concerne que la taxation des époux A.\_\_\_\_\_ pour la période fiscale 1987-1988. L'autorité intimée estime que l'omission de déclarer les deux salaires de Fr. 72'000.- est intentionnelle et qu'il s'agit d'une soustraction qualifiée, dès lors qu'elle a été réalisée au moyen de la présentation de faux certificats de salaire. De son côté, A.\_\_\_\_\_ a expliqué qu'il avait remis ses certificats de salaire à son mandataire fiscal (M. \*\*\*\*\*) et que, malgré le versement d'un salaire complémentaire - sous forme de virement au crédit de son compte-courant auprès de la société -, ces certificats n'avaient pas été corrigés en raison d'une omission de M. H.\_\_\_\_\_, ce que ce dernier a confirmé par écrit. A.\_\_\_\_\_ avait ensuite signé sa déclaration fiscale sans la vérifier, conformément à son habitude. L'instruction n'a pas permis d'écarter cette version des faits qui doit dès lors être admise en faveur du recourant. Le tribunal retient par conséquent, contrairement à l'autorité intimée, qu'A.\_\_\_\_\_ n'a agi que par négligence; il s'agit toutefois d'une négligence grossière, dans la mesure où une simple vérification aurait pu permettre à l'intéressé de se rendre compte aisément du fait qu'il allait soumettre une déclaration irrégulière aux autorités fiscales. Cette appréciation a pour conséquence qu'on ne peut retenir à l'encontre d'A.\_\_\_\_\_ la circonstance aggravante consistant dans la présentation de faux documents à l'appui de sa déclaration fiscale. L'art. 129bis LI, qui réprime la soustraction avec faux, n'est en effet applicable qu'en cas d'infraction intentionnelle. En droit fédéral, l'art. 130bis AIFD prévoit la même solution. 4. Le principe des amendes infligées à la société et à A.\_\_\_\_\_ personnellement ne pouvant être remis en cause, il faut encore vérifier si les amendes fixées en l'occurrence peuvent être confirmées dans leur quotité. A cet égard, les recourants soutiennent que l'autorité intimée a été trop sévère, qu'elle n'a notamment pas suffisamment tenu compte de la collaboration exemplaire d'A.\_\_\_\_\_ au rétablissement des taxations en cause et du fait que celui-ci avait déjà, avant le début du contrôle fiscal, entrepris de mettre sa situation en ordre du point de vue fiscal. En outre, en demandant que les montants "hors ristournes" n'entrent pas en ligne de compte dans le calcul des amendes - on a vu ci-dessus que cet argument est mal fondé, tout au moins pour l'essentiel -, les recourants soutiennent implicitement que les irrégularités portant sur ces éléments sont moins graves. 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 quant à lui 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 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) 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). d) 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 appli\*\*\*\*\*les 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).

5. A l'encontre de la société, l'ACI a prononcé dans le cas particulier des amendes représentant entre 40 et 50% de l'impôt soustrait, cela aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, étant précisé que toutes ces amendes ont été prononcées à raison d'une tentative de soustraction. Si l'on ne prend en compte que le problème des ristournes, on doit considérer que le comportement d'A. \_\_\_\_\_, organe de la société recourante, revêt une gravité certaine. En effet, il n'a pas tenu correctement la comptabilité de la société et a confectionné des faux, ce qui lui a permis de dissimuler les ristournes encaissées. Il n'ignorait pas le contenu inexact du bilan présenté à l'appui des déclarations d'impôt de la société et c'est avec conscience et volonté qu'il a agi. L'importance des montants soustraits appelle également une certaine sévérité, comme d'ailleurs le fait que la soustraction s'est poursuivie au cours de trois périodes fiscales. S'agissant des autres éléments, les faits reprochés à A. \_\_\_\_\_ ne sont guère moins répréhensibles. Le fait pour un administrateur et/ou actionnaire de mettre systématiquement à la charge de sa société des frais dont il connaît pertinemment le caractère privé constitue une infraction tout aussi caractérisée que celui de ne pas comptabiliser des ristournes. On fera une exception pour le problème de la rente viagère dont le traitement fiscal adéquat nécessitait des connaissances supérieures à celles dont disposait A. \_\_\_\_\_; la faute (intentionnelle) commise ici, on l'a déjà mentionné plus haut, apparaît assurément nettement plus légère. On relèvera à cet égard qu'il est troublant de constater que les primes relatives à cette police d'assurance ont été aussi bien incluses dans les charges de la société que déduites dans la déclaration personnelle des époux A. \_\_\_\_\_. On veut bien, comme l'a expliqué A. \_\_\_\_\_ à l'audience, que cette irrégularité soit due à une erreur de son mandataire; elle dénote toutefois le peu de soins que le recourant vouait à son dossier fiscal. Si l'on n'avait pas déjà retenu ci-dessus l'existence d'une faute intentionnelle légère, force serait alors de traiter cette double "déduction" comme une négligence grossière. A titre de circonstance atténuante, il faut retenir que l'organe de la société a collaboré de manière exemplaire au rétablissement des taxations. L'autorité intimée l'admet et en a tenu compte. Elle a expliqué à l'audience qu'en fixant les amendes cantonales et communales, elle s'était basée sur les quotités que prévoit le barème en cas de "soustraction avec collaboration". On a vu plus haut qu'au début de l'année 1991 déjà, soit près d'une année avant le déclenchement de l'enquête générale sur les ristournes, A. \_\_\_\_\_ avait entrepris de réintégrer la totalité des ristournes encaissées entre 1985 et 1990 dans les comptes de sa société. L'ACI a expliqué à l'audience que certaines entreprises de la Riviera vaudoise, dont A. \_\_\_\_\_ devait connaître les dirigeants, faisaient en 1991

déjà l'objet d'un contrôle fiscal, laissant entendre que ce fait avait largement influencé la démarche d'A. \_\_\_\_\_. Cette version des faits n'ayant toutefois pas été établie par l'instruction, elle sera écartée, le bénéfice du doute devant profiter à l'intéressé. Sur le plan de la situation financière, on retiendra, conformément aux explications d'A. \_\_\_\_\_ à l'audience, que sa société a été durement touchée par la récession survenue à l'approche des années 1990, qu'actuellement la situation a pu être stabilisée grâce à un redimensionnement de l'entreprise, que celle-ci n'est pas réellement en péril, qu'elle est toutefois fortement grevée par d'importantes immobilisations, qu'enfin, les choses devraient s'améliorer d'ici trois à quatre ans, lorsque les immeubles dont A. \_\_\_\_\_ SA a financé la construction seront occupés dans une plus large mesure. En matière d'impôt cantonal et communal, le tribunal a pu constater que dans des cas proches de la présente espèce, portant toutefois sur des montants inférieurs, l'autorité intimée a de manière générale appliqué le coefficient 1 à la société et le coefficient 0,5 à l'actionnaire, l'atténuation en faveur de celui-ci se justifiant en raison du cumul des amendes et des répercussions en matière d'impôt anticipé le touchant personnellement (pour une cause déjà jugée, v. Tribunal administratif, arrêt FI 92/154 du 8 octobre 1993). En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct s'est parfois montrée plus sévère, justifiant son attitude par la plus grande rigidité du barème fédéral. Par exemple, dans l'affaire portant la référence FI 92/128 jugée par le Tribunal administratif le 18 octobre 1993, l'autorité intimée avait retenu à l'encontre de la société poursuivie, pour l'une des périodes considérées, une amende du double de l'impôt soustrait, amende que le Tribunal administratif a réduite de moitié. Dans l'affaire FI 92/154 précitée, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct avait infligé à l'actionnaire une amende égale à l'impôt soustrait et que le Tribunal administratif a confirmée. Le cas litigieux présente une évidente analogie avec les causes mentionnées ci-dessus, la principale différence résidant dans le fait qu'en l'occurrence les montants soustraits sont nettement supérieurs. Pourtant, comparativement, la société recourante est nettement moins punie, puisque les coefficients qui ont été appliqués oscillent entre 0,4 et 0,5 environ. Le niveau relativement bas de ces coefficients est essentiellement dû au fait qu'au moment de l'ouverture du contrôle, les taxations en cause étaient provisoires, circonstances qui a conduit l'autorité fiscale à ne retenir qu'une tentative de soustraction et à appliquer de manière générale des taux réduits de moitié. Cette circonstance qui profite largement à la recourante est pourtant due essentiellement au hasard. On pourrait donc être tenté de considérer que la recourante a été traitée avec suffisamment de clémence et qu'il n'y a pas lieu de réduire encore les amendes infligées, notamment pour tenir compte des circonstances atténuantes relevées plus haut, à savoir, d'une part, l'attitude d'A. \_\_\_\_\_ qui, sans pouvoir être assimilée à une dénonciation spontanée, s'en rapproche par certains aspects et, d'autre part, le caractère atténué de la faute en ce qui concerne le problème de la rente viagère. Il ne faut toutefois pas perdre de vue qu'en matière d'impôt fédéral direct, le maximum de l'amende s'élève à Fr. 20'000.- (art. 131 al. 2 AIFD) et qu'en l'occurrence les amendes prononcées (respectivement Fr. 9500.-, 15'000.- et 13'000.- pour les périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992) sont relativement élevées eu égard à ce maximum. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, l'amende n'est pas plafonnée et les faits reprochés sont constitutifs d'une soustraction (et non d'une tentative) au sens de l'art. 128 LI (v. ci-dessus, cons. 3a). On pourrait donc considérer que l'autorité intimée a vraiment fait preuve de clémence en appliquant des coefficients d'amende légèrement inférieurs à 0,5. En réalité, elle n'a rien fait d'autre que d'appliquer les directives cantonales remaniées en août 1992 qui prévoient que les quotités fixées en page 4 sont en principe

réduites de moitié en cas de "tentative" (le terme utilisé ici faisant référence au cas de l'infraction découverte avant l'entrée en force de la taxation; v. p. 5 des directives, en haut). En résumé, vu ce qui précède, il n'y a pas lieu de penser que la recourante a bénéficié d'un traitement de faveur particulier qui exclurait une atténuation supplémentaire dans la présente procédure. Par conséquent, pour tenir compte des circonstances atténuantes mises en évidence ci-dessus, le tribunal estime qu'il y a lieu de réduire légèrement les amendes incriminées, de manière à ce qu'elles ne dépassent pas 40% de l'impôt soustrait. De plus, une correction doit être apportée pour faire abstraction, dans le calcul des amendes, de la part excessive aux frais d'utilisation d'une chambre privée au domicile d'A.\_\_\_\_\_. Cette modification ne concerne que les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992. Vu ce qui précède, les amendes cantonales et communales sont réduites de Fr. 33'200.- à Fr. 26'500.- (période 1987-1988) et de Fr. 41'400.- à Fr. 40'000.- (période 1989-1990). Les amendes fédérales sont réduites de Fr. 9'500.- à Fr. 7'500 (période 1987-1988), de Fr. 15'000 à Fr. 13'000.- (période 1989-1990) et de Fr. 13'000.- à Fr. 10'000.- (période 1991-1992) .

6. La plupart des circonstances examinées ci-dessus valent également pour examiner la quotité des amendes infligées à A.\_\_\_\_\_ personnellement. On se limitera donc à relever les différences. La principale a trait au fait qu'A.\_\_\_\_\_ n'a commis qu'une soustraction simple, l'accusation de soustraction avec faux devant être écartée au motif que la présentation des certificats de salaire incomplets à l'autorité fiscale ne résulte pas d'un acte intentionnel. La situation financière d'A.\_\_\_\_\_ correspond, ainsi qu'il l'a indiqué à l'audience, à l'état de sa dernière déclaration fiscale. Elle peut être qualifiée de confortable. Les époux A.\_\_\_\_\_ déclaraient en effet au 1er janvier 1993 une fortune de Fr. 870'000.-. Ce chiffre serait encore bien supérieur si on faisait abstraction de la réduction spéciale pour détention d'actions vaudoises (Fr. 885'100.--) et si l'on prenait en considération la valeur vénale des divers biens-fonds dont le recourant est propriétaire (ces biens-fonds sont déclarés pour Fr. 1'352'176.--, montant qui représente le 80% de leur estimation fiscale). En l'occurrence, l'autorité intimée a infligé à A.\_\_\_\_\_, pour la période fiscale 1987-1988, des amendes égales aux montants d'impôt soustraits (impôt cantonal et communal : Fr. 88'000.-; impôt fédéral direct, ci-après IFD : Fr. 40'000.-). Cette sévérité s'explique certainement par la considération qu'elle avait affaire à une soustraction qualifiée. Pour la période suivante, elle a retenu un coefficient de 0,6 sur le plan cantonal et communal (amende de Fr. 53'000.-) et de 0,39 sur le plan de l'impôt fédéral direct (amende de Fr. 15'000.-), cette différence s'expliquant par le fait que, dans le second cas, il s'agissait d'une tentative de soustraction. Enfin, pour la période fiscale 1991-1992, l'amende fédérale a été fixée sur la base d'un coefficient de 0,44 (amende de Fr. 13'000). On a vu plus haut que la qualification de soustraction avec faux ne pouvait être retenue à l'encontre d'A.\_\_\_\_\_ personnellement. La sévérité dont a fait preuve l'autorité intimée en fixant les amendes pour la première période fiscale ne se justifie donc pas. Pour le surplus, la présente affaire se distingue des autres causes soumises au Tribunal administratif par le fait que le recourant avait entrepris de rectifier sa situation fiscale bien avant que ne débute le contrôle général effectué par l'inspectorat fiscal, ainsi que par l'appréciation différente de la faute en ce qui concerne le problème de l'assurance de rente viagère. Ces circonstances doivent constituer un facteur modérateur. On est d'autant plus enclin à en tenir compte que le recourant a fait preuve d'une sincérité exemplaire durant les débats devant le tribunal. Dans la mesure où, sur le plan de l'impôt cantonal et communal, le coefficient 0,5 peut sans doute être considéré comme celui appliqué dans un cas "normal", le tribunal estime qu'il y a lieu en l'occurrence de descendre au-dessous de cette limite pour fixer des amendes représentant des montants

de l'ordre de 40% de l'impôt soustrait. Cette considération entraîne la réduction de l'amende pour la période 1987-1988 de Fr. 88'000.- à Fr. 35'000.- et pour la période 1989-1990 de Fr. 53'000.- à Fr. 32'000; dans le second cas, la modification tient également compte du fait que la qualification de soustraction n'a pas été retenue en ce qui concerne le poste "chambre privée au domicile". Sur le plan fédéral, le barème en vigueur, approuvé à plusieurs reprises par le Tribunal fédéral, est plus rigoureux. Toutefois, pour les mêmes motifs qu'énoncés ci-dessus, le tribunal estime qu'il se justifie de réduire quelque peu les amendes fixées par l'autorité intimée, de manière à ce que le coefficient avoisine 0,8 pour le cas de la soustraction consommée (période fiscale 1987-1988) et 0,4 dans les cas de tentative (périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992). L'amende de Fr. 40'000.- (période 1987-1988) sera donc réduite à Fr. 32'000, celle de Fr. 15'000.- (période 1989-1990) maintenue et celle de Fr. 13'000 (période 1991-1992), réduite à Fr. 11'000.-; dans les deux derniers cas, cette appréciation tient compte du fait que la tentative de soustraction n'a pas été retenue en ce qui concerne la rubrique "chambre privée au domicile". 7. Les considérants qui précèdent ont les incidences suivantes sur les décisions attaquées: a) Les taxations de la société et des époux A.\_\_\_\_\_ sont confirmées. b) Sur le plan cantonal et communal, A.\_\_\_\_\_ SA doit, à titre d'amendes, les montants de Fr. 26'500.- (période 1987-1988) et Fr. 40'000.- (période 1989-1990). Sur le plan fédéral, les amendes s'élèvent à respectivement Fr. 7'500.- (période 1987-1988), Fr. 13'000.- (période 1989-1990) et Fr. 10'000.- (période 1991-1992). c) Sur le plan cantonal et communal, A.\_\_\_\_\_ doit, à titre d'amendes, les montants de Fr. 35'000.- (période 1987-1988) et Fr. 32'000.- (période 1989-1990). Sur le plan fédéral, les amendes s'élèvent à respectivement Fr. 32'000.- (période 1987-1988), Fr. 15'000.- (période 1989-1990) et Fr. 11'000.- (période 1991-1992). 8. Le recours de la société n'étant que très partiellement admis, il se justifie de mettre à sa charge, en application de l'art. 55 LJPA, un émolument entier que le tribunal arrête à Fr. 5000.-. Les époux A.\_\_\_\_\_ supporteront en revanche un émolument réduit que le tribunal fixe à Fr. 2000.-, mais ils n'ont pas droit à des dépens.

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