

## VD\_OMNI FI.1994.0082 vom 27. Februar 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-02-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1994.0082](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0082)

FR: VD\_OMNI FI.1994.0082 du 27 février 1995

IT: VD\_OMNI FI.1994.0082 del 27 febbraio 1995

### Regeste

c/ ACI | commet une soustraction fiscale celui qui omet de déclarer des sommes reçues en plus de son salaire à titre de frais de représentation, même si en contrepartie il ne demande pas de déduction, car il empêche ainsi l'autorité fiscale de contrôler la décl.

### Erwägungen

#### E. 33

s. et les références citées). Dans le cas particulier, la soustraction commise durant la période 1991-1992 a été qualifiée de tentative sur le plan de l'impôt fédéral direct et a été réprimée par une amende de Fr. 5'000.- pour la période fiscale 1991-1992. Vu le montant de cette amende, la possibilité d'un dépassement du plafond de Fr. 20'000.- n'entre pas en ligne de compte. Pour le reste, on peut considérer que les circonstances propres à aggraver ou réduire l'amende sont les mêmes et de même force dans le cadre de l'AIFD et de la LIFD. On peut donc déterminer la loi la plus favorable en comparant l'amende que l'ancien et le nouveau régime préconisent en fonction de la gravité objective de l'infraction (rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt total dû). Selon l'art. 131 al. 2 AIFD et sa directive d'application (Archives 56, p. 347 et 355), le coefficient d'amende devrait en l'occurrence être de 0,5 (rapport entre l'impôt soustrait et l'impôt total dû: 9%, ce qui postule un coefficient de 1 qu'il convient de diviser par deux). Comparativement, l'art. 176 al. 2 LIFD est moins favorable : il fixe comme point de départ, avant la prise en considération des circonstances aggravantes ou atténuantes, un coefficient représentant deux tiers de l'impôt soustrait. C'est donc l'ancienne disposition qu'on appliquera. 2. a) L'art. 128 LI constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; il réprime la soustraction consommée par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 let. b). A des conditions similaires, l'art. 175 LIFD, qui a remplacé l'art. 129 AIFD, prévoit une amende en principe égale 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. En droit fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé 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 de 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; 54, 660; 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 était réprimée sur la base de l'art. 131 al. 2 AIFD qui a été remplacé par l'art. 176 LIFD. 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 = RDAF 1994, p. 383 s.). Conformément à la définition donnée ci-dessus, la condition objective de la soustraction fiscale consiste en ce que le contribuable obtient ou tente d'obtenir une taxation insuffisante en violant l'une des obligations que la loi lui impose, soit en cachant des faits importants pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexactes sur les faits importants pour déterminer celle-ci. En principe on admet qu'il y a soustraction lorsque des éléments du revenu ou de la fortune ne figurent pas dans la déclaration (Archives, 54, 660). Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. L'examen de la condition objective permet de mettre en évidence si le contribuable a échappé indûment à l'impôt; en vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, cet examen doit se faire selon la loi fiscale en vigueur au moment où l'impôt a été détourné (TA, arrêt FI 93/0037 du 13 janvier 1995, cons. 2 et les références citées). En l'occurrence, sont en cause les périodes fiscales 1987-1988 à 1991-1992; sur le plan fédéral, c'est donc sur la base de l'AIFD que doit être vérifié si X. \_\_\_\_\_ a obtenu des taxations insuffisantes. Cependant, la réalisation de la condition objective ne justifie pas à elle seule la perception du rappel d'impôt, du moins lorsque la taxation était définitive au moment de l'intervention de l'autorité. Il ressort en effet aussi bien de l'art. 128 LI que de l'art. 129 AIFD (remplacé sur ce point par l'art. 152 al. 2 LIFD) que la perception du rappel d'impôt est étroitement liée à la constatation d'une soustraction, ce qui sous entend la réalisation non seulement de la condition objective, mais également de la condition subjective. Si cette dernière fait défaut, le fisc doit non seulement renoncer à l'amende, mais encore abandonner l'impôt auquel le contribuable a indûment échappé, à moins qu'il établisse que les conditions de la révision de la taxation sont remplies (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/76 du 8 juillet 1994, cons. 2).

b) En l'espèce, les rappels d'impôts se rapportent à des encaissements non déclarés (ristournes), montants admis par le recourant, qui conteste en revanche avoir commis une soustraction fiscale. Il soutient avoir touché ces sommes à titre de frais de représentation, qui auraient été de toute manière déductibles. Il demande que l'autorité tienne compte dans la fixation des amendes d'une déduction d'au moins fr. 12'000.--, déjà admise en 1986 à titre de montant forfaitaire pour frais de représentation. Les lois fiscales cantonale et fédérale prescrivent que le contribuable doit déposer une déclaration complète et exacte sur la formule établie par le Département des finances (art. 85 LI et 86 AIFD). L'art. 86 al. 2 AIFD précise que le contribuable doit aussi indiquer dans la déclaration les éléments non imposables du revenu, du rendement net, du capital et de la fortune. Selon la jurisprudence seul le fisc est en mesure de décider si et pour quelle période un élément est imposable; l'opinion subjective du contribuable concernant l'imposition ou non d'un certain montant reçu est sans importance (Archives 54, 660, cons. 4c). Afin de pouvoir bénéficier des déductions prévues par la loi (art. 23 al. 1 let. a LI; 22 al. 1 let. a AIFD) pour les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu, dont font partie les frais de représentation, le recourant aurait dû déclarer les indemnités reçues à titre de revenu et en demander la déduction sous la rubrique "frais professionnels", justificatifs à l'appui, afin de permettre au fisc un contrôle efficace concernant l'admissibilité ou non du montant indiqué. Cela n'a manifestement pas été le cas. Le recourant n'a ainsi jamais offert la possibilité aux autorités

fiscales d'effectuer un contrôle sur le bien fondé ou non des déductions invoquées. Dans ce cas il ne saurait, dans le cadre de la procédure pour soustraction d'impôt engagée contre lui, prétendre à une quelconque déduction à titre de frais de représentation de son revenu imposable au sens des art. 23 al. 1 let. a LI; 22 al. 1 let. a AIFD (Archives 54, p. 660, cons. 7a bb), même si une telle déduction aurait été admise au cas où il aurait valablement déclaré ces revenus supplémentaires et demandé ensuite leur déduction. Il s'ensuit que les déclarations présentées par le recourant aux autorités fiscales pour les périodes de 1988 à 1992 étaient manifestement incomplètes; la condition objective de la soustraction fiscale est par conséquent remplie. Le recourant ne saurait invoquer le fait que l'ACI n'aurait pas dû accepter ses certificats de salaires, signés par lui-même (Archives, 8, p. 200, Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, p. 37, note 95), pour en tirer la conclusion qu'il ne pourrait ainsi pas être sanctionné pour avoir omis de déclarer des sommes ne figurant pas sur le certificat de salaire. En effet cette jurisprudence entend donner un droit à l'autorité fiscale de refuser un certificat de salaire, signé pour lui-même par le salarié ayant le pouvoir d'engager la société. Si elle ne le fait pas le certificat équivaut dans ce cas à une simple déclaration du contribuable ayant la même portée que sa déclaration fiscale, ce qui le mettrait au plus à l'abri d'une procédure pour soustraction qualifiée. c) On doit encore examiner si X. \_\_\_\_\_ réalise l'élément subjectif de l'infraction. N'est en effet punissable pour soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 175 LIFD que celui qui obtient une taxation insuffisante en violant ses obligations de manière coupable, soit intentionnellement, soit par négligence. En revanche, pour retenir la tentative de soustraction d'impôt au sens de l'art. 176 LIFD, le contribuable doit avoir agi intentionnellement ou, à tout le moins, par dol éventuel (v. RDAF 1991, p. 131, à propos de l'art. 131 al. 2 AIFD; l'art. 176 LIFD n'a pas modifié à cet égard le régime applicable). Comme on l'a vu plus haut (cons. 2a), l'art. 128 LI n'opère pas cette distinction entre la tentative de soustraction et la soustraction consommée. Il s'ensuit qu'en droit cantonal, la "tentative" de soustraction par négligence est punissable. 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). En l'espèce, l'autorité fiscale a retenu qu'il s'agissait d'une soustraction par dol éventuel, donc intentionnelle pour les motifs suivants: "au vu des montants en cause le recourant ne pouvait ignorer commettre une soustraction fiscale". Le recourant ne s'est pas déterminé sur ce point, se contentant de demander qu'aucune amende ne soit perçue sur le montant forfaitaire reconnu par l'ACI. Le recourant, directeur d'une société anonyme, a commencé par s'établir un certificat de salaire qu'il savait être insuffisant, dans l'espoir que l'autorité, comme il est d'usage, ne ferait pas de contrôle comme elle aurait dû le faire. Ensuite il en a profité pour ne pas déclarer personnellement ces montants. En effet il devait bien se rendre compte que, s'il indiquait les montants reçus et en demandait ensuite la déduction à titre de frais de représentation comme il se devait, l'autorité n'en admettrait certainement pas la déduction totale. Enfin une fois découvert, il n'hésite pas à se disculper en accusant l'ACI de ne pas avoir refusé son certificat de salaire, signé par lui-même au nom de la société, comme le dit la jurisprudence. De plus, s'il s'était estimé en droit de compenser les montants reçus avec les déductions pour frais de représentation, on ne comprend pas pourquoi il aurait demandé une déduction de Fr. 12'000.-- en 1986, Fr. 5'753.-- en 1989 et Fr. 4'377.-- en 1990 et rien les autres années, alors que la société lui a versé une coquette somme chaque année. Au vu des montants reçus, de loin supérieurs aux montants que le recourant aurait pu déduire à titre de frais de représentation, ce qu'il devait pertinemment savoir, il ne fait aucun doute que celui-ci, en ne les déclarant pas, les a intentionnellement soustraits au fisc. Au vu des pièces versées au dossier, essentiellement des factures de restaurant, dans le but de prouver les frais effectifs de représentation, force est de constater que ces factures ne représentent de loin pas la somme de Fr. 12'000.-- invoquée par le recourant comme montant minimal. En outre elles ne paraissent pas propres à démontrer qu'il s'agisse effectivement de frais de représentation. En effet il pourrait tout aussi bien s'agir de frais privés. Le recourant doit donc être reconnu coupable de soustraction fiscale intentionnelle et de tentative de soustraction en ce qui concerne l'impôt fédéral direct pour la période 1991-1992. 3. 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). L'art. 131 al. 2 AIFD, applicable en l'espèce à la tentative de soustraction (cf. cons. 1, in fine), prévoit une amende comprise entre 20.- 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%. 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 (cons. 1) 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. Le barème que ces instructions contiennent n'est sans doute pas conforme à l'art. 175 al. 2 LIFD, puisqu'il prévoit des amendes s'échelonnant entre une et deux fois le montant de l'impôt soustrait, tandis que la nouvelle disposition fédérale pose le principe d'une amende égale à l'impôt soustrait. L'inadéquation de ce barème ne posera toutefois pas de problème dans le cas particulier. En effet, même si l'autorité intimée s'y est référée dans sa décision, elle s'en est en réalité notablement écartée, en faveur du recourant. Le barème est en revanche pleinement applicable, en l'espèce, pour réprimer la tentative de soustraction en vertu de l'art. 131 al. 2 AIFD. 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). c) En matière d'impôt cantonal et communal, l'autorité intimée a infligé à X. \_\_\_\_\_ des amendes représentant environ 0,35 fois le montant de l'impôt soustrait; la proportion est d'environ 0,75 fois pour la soustraction consommée et 0,35 fois pour la tentative en matière d'impôt fédéral direct. Pour le calcul du montant de l'amende l'autorité fiscale a notamment tenu compte des faits suivants: - le recourant a collaboré aux travaux de redressement fiscal, - il n'a pas fait l'objet de sanctions pour soustraction fiscale, - il s'agit d'une soustraction légère - les infractions se sont poursuivies durant plusieurs périodes fiscales, - les éléments soustraits l'ont été tant chez le recourant qu'auprès de la société dont il était le directeur, - les amendes prononcées tiennent compte des sanctions qui vont également être infligées à la société, ainsi que des répercussions en matière d'impôt anticipé. - la situation financière du recourant, de son âge et de sa santé, ainsi que du fait qu'il est marié et assume la charge de 4 enfants, En matière d'impôt cantonal et communal les directives de l'ACI prévoient dans le cas d'une soustraction intentionnelle 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, sous l'empire de l'AIFD, le barème prévoyait pour un tel cas un coefficient de 1 à 1,1 fois le montant soustrait, réduit de moitié en principe en cas de tentative. L'ACI a donc largement tenu compte des circonstances atténuantes du cas d'espèce en infligeant au recourant des amendes se situant notablement au-dessous du montant fixé par les barèmes. Les amendes infligées au recourant doivent par conséquent être confirmées. 4. Au vu de ce qui précède, la décision attaquée doit être intégralement confirmée, ce qui conduit au rejet du recours. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument de Fr. 2'000.-- doit être mis à la charge du recourant qui succombe. Vu l'issue du recours, il n'est pas alloué de dépens.

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