

VD_OMNI FI.1994.0152 vom 4. Januar 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-01-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0152

FR: VD_OMNI FI.1994.0152 du 4 janvier 2000

IT: VD_OMNI FI.1994.0152 del 4 gennaio 2000

Regeste

c/ ACI | Reprises confirmées, hormis frais de voyage d'étude org. par une assoc. prof. qui sont en partie justifiés. Soustraction intentionnelle admise pour ristounes, prod. d'exploit. comptabilisés sur c.c. de l'act.; primes d'ass.; indemn. d'ass. maladie (perte de gain) cédées à l'act. en sus du salaire. Soustraction par nég.: frais de voyage d'étude. Amendes confirmées.

Erwägungen

E. 7

octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56 p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de lever ses doutes ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n° 6, et références citées). b) 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). c) 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. 4.

Les recourants soutiennent en premier lieu qu'il n'existe pas en droit fiscal de base légale fondant la capacité pénale des personnes morales, de sorte que la société devrait être libérée de toute amende. Or, le tribunal de céans a admis que l'art. 128 al. 1 LI constituait une base légale suffisante pour infliger une amende à une personne morale du fait des actes commis par ses organes (FI 92/0154 du 8 octobre 1993, publié in RDAF 1994, p. 69, jurisprudence constamment confirmée depuis lors; v. FI 93/0123 du 13

avril 1999; FI 97/0082 du 6 novembre 1997; FI 95/0067 du 19 mars 1996). En effet, l'art. 128 al. 1 LI prévoit que "le contribuable qui se soustrait à l'impôt (...) commet une contravention". Or, selon l'art. 3 LI, la notion de contribuable désigne aussi bien les personnes physiques que morales. Les travaux préparatoires et la systématique de la loi corroborent cette interprétation, dont le principe est repris à l'art. 57 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Au demeurant, le droit fédéral contient des bases légales explicites aux art. 130 al. 4 AIFD et 181 LIFD. Ce moyen doit dès lors être rejeté. 5.

En deuxième lieu, les recourants contestent la qualification de certaines reprises qui, de leur point de vue, ne constituent pas des cas de soustractions fiscales. En particulier, ils contestent l'élément subjectif de l'infraction en alléguant qu'ils ne disposaient pas des connaissances comptables suffisantes qui leur auraient permis de rectifier les irrégularités commises par leur fiduciaire. Il s'agit donc d'examiner chaque reprise, afin de juger si les conditions de la soustraction fiscale sont réunies.

a) Les reprises portaient essentiellement sur des ristournes versées par des fournisseurs pour un total d'environ 90'000 fr. de 1985 à 1990. Ces montants ne figuraient pas dans la comptabilité de la société et n'avaient pas été déclarés par les époux X. _____-B. (hormis 4'139 fr. 95 déclarés par ces derniers pour l'année de calcul 1990). De jurisprudence constante, les ristournes abandonnées par la société à son actionnaire constituent pour ce dernier une distribution de bénéfices dissimulée, de sorte que le contribuable qui omet de les déclarer commet une soustraction fiscale (RDAF 1996, p. 87; RDAF 1996, p. 172; RDAF 1995, p. 47). Vu les montants non déclarés, il y a lieu d'admettre que les recourants étaient conscients du caractère incomplet de leur déclaration. Dès lors, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu la commission d'une soustraction fiscale intentionnelle. Cette qualification n'est du reste pas contestée par les recourants.

b) Les reprises portent en outre sur un montant de 34'660 fr. versé par la SI G. _____ pour des travaux effectués par la société. Cette somme, acquittée au moyen d'un bon de paiement, avait été créditée sur le compte UBS de la société, puis porté au crédit du compte courant de l'actionnaire. En revanche, elle n'avait pas été comptabilisée dans les produits d'exploitation de la société. L'autorité intimée a retenu la commission d'une soustraction fiscale intentionnelle. Les recourants contestent cette qualification en relevant qu'ils ignoraient la raison de cette écriture comptable, dont seule la fiduciaire est responsable. L'autorité intimée relève toutefois que cette écriture avait été passée le 5 février 1988 et non lors du bouclage des comptes au 31 décembre 1988; elle en conclut que cette écriture avait été effectuée non par la fiduciaire, mais par la société. Le tribunal retient que le montant litigieux constituait manifestement un produit d'exploitation de la société, destiné à rétribuer des travaux effectués par cette dernière. Par conséquent, en omettant de comptabiliser ce montant, la recourante a réalisé la condition objective d'une soustraction fiscale. Concernant l'élément subjectif, on rappelle que l'erreur commise par le mandataire d'un contribuable est généralement imputable à ce dernier (voir références citées au consid. 3b). En l'espèce, le tribunal constate au surplus que la fiduciaire Maurice Dufey était également organe de contrôle de la société. En cette qualité, elle engageait la société qui aurait dû reconnaître le caractère incomplet de sa comptabilité. Dès lors, les conditions de la soustraction intentionnelle sont réunies.

c) En 1989, la part de liquidation du consortium H. _____ destinée à la société X. _____ SA, par 51'316 fr. 20, avait été comptabilisée les 12 novembre 1989 et 13 décembre 1989, dans le compte d'exploitation de la société, puis extournée le 31 décembre 1989 et portée au crédit du compte courant actionnaire. La répartition du bénéfice de liquidation avait fait l'objet d'un accord signé le 6

décembre 1989 par A. X. _____ au nom de la société. En 1990, la société avait totalement omis de comptabiliser le bénéfice de liquidation du consortium I. _____, par 1'575 fr. Selon l'autorité intimée, il s'agissait dans les deux cas d'une soustraction intentionnelle, en soulignant qu'une extourne a toujours un caractère volontaire. A l'appui de sa libération, la recourante invoque que, le 5 avril 1990, elle avait soumis son grand livre de l'exercice 1989 à l'ACI qui avait contrôlé l'intégralité de sa comptabilité sans effectuer la moindre correction. La recourante en conclut que, faute de fait nouveau, les conditions de la révision ne sont pas remplies. Ces affirmations n'ont pas été prouvées et sont contestées par l'ACI. Au demeurant, cet élément n'est pas pertinent, puisque les conditions de la révision doivent être uniquement réunies pour modifier une décision de taxation définitive (art. 107 LI; 147 LIFD). Or, en l'espèce, la décision de taxation de la période 1991-1992 était provisoire à l'ouverture d'enquête. Dès lors, ce moyen ne saurait être retenu. La recourante fait ici encore valoir qu'elle ignorait totalement l'existence de ces irrégularités qui, de son point de vue, sont entièrement imputables à sa fiduciaire. Or, pour les motifs exposés précédemment, ce dernier argument doit être, ici aussi, rejeté. Vu les montants non déclarés, qui constituaient manifestement un produit d'exploitation de la société, la réalisation d'une soustraction intentionnelle doit être retenue. d) S'agissant des primes d'une assurance vie privée de l'actionnaire, prises en charge par la société en 1990, l'ACI a qualifié cette reprise de soustraction commise par négligence. Etant donné que ces primes avaient été toujours prises en charge par l'actionnaire, hormis en 1990, l'ACI admet qu'il puisse s'agir d'une inadvertance. Cette qualification ne saurait être contestée. En effet, de jurisprudence constante, lorsque l'actionnaire est à la fois le preneur et le bénéficiaire d'une police d'assurance vie, les primes constituent des charges privées (Arch. 38, p. 450; Arch. 25, p.179; Arch. 17, 272). Bien qu'en l'espèce, ce contrat a été conclu afin de garantir un prêt bancaire octroyé à la société, la jurisprudence a toujours admis que cet élément n'était pas suffisant pour retenir le caractère commercial de cette charge (FI 93/046 du 5 mai 1994). La décision entreprise doit donc être confirmée sur ce point également. e) Concernant les frais de voyage pris en charge par la société, l'ACI a retenu la commission d'une soustraction par négligence. Cette qualification doit être également confirmée, pour les motifs exposés précédemment (voir consid. 2d). f) En 1985, A. X. _____ avait bénéficié d'indemnités d'assurance maladie provenant de "La Suisse Assurance", par 21'630 fr., en sus d'un salaire de 66'250 fr. versé par la société. Or, A. X. _____ avait omis de déclarer ces indemnités. L'ACI a retenu la commission d'une soustraction intentionnelle. S'agissant manifestement d'un revenu imposable et vu le montant non déclaré, la qualification retenue par l'ACI s'avère justifiée. g) Les autres reprises (déduction pour frais professionnels, immeuble non déclaré, valeur de rachat d'une police non déclarée) ont été considérées par l'ACI comme des cas de soustraction par négligence. Cette qualification n'est pas contestée par les recourants, de sorte qu'il n'y a pas lieu de les examiner plus avant. En définitive, les décisions entreprises doivent être confirmées quant à la qualification des infractions.

6. a) En matière d'impôt fédéral direct, la sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. 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 1^{er} 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 du Tribunal administratif, 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; 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 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, mais au maximum à 20'000 fr. (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. b) En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière. Selon cette disposition, 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 litt. b LI). Bien que le droit cantonal ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2 litt. a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10% (FI 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). c) Les dispositions précitées déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Dans un cas d'espèce, pour fixer le montant de l'amende approprié, il faut tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 48 ch. 2 CP, applicable par le renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, *Le droit fiscal suisse*, n. 20, p. 464; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987, p. 15; ATF 85 I 261; Arch. 39, 264 consid. 4). En matière d'impôt cantonal et communal, l'ACI a édicté le 14 août 1992 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives prévoient 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. 7. Le dernier objet du litige consiste à examiner si les amendes se révèlent proportionnées, compte tenu de l'ensemble des circonstances. a) Pour ce qui est des circonstances personnelles, outre la situation financière des recourants décrites en cours d'audience, le Tribunal retiendra les éléments pris en considération par l'autorité intimée, à savoir la collaboration, l'absence d'antécédent, le fait que les infractions se sont poursuivies pendant plusieurs périodes fiscales et que la situation économique était et demeure particulièrement difficile dans leur secteur d'activité. Enfin, l'ACI a tenu compte du fait que les éléments soustraits l'avaient été tant auprès de la société que de l'actionnaire. Les recourants demandent une réduction substantielle des amendes prononcées, en invoquant une inégalité de traitement entre les contribuables en raison individuelle et les administrateurs uniques d'une société anonyme. Ils relèvent que, dans le second cas, le montant total des amendes est supérieur à celui qui serait infligé à un contribuable exerçant son activité sous la forme juridique de la raison individuelle. Les recourants mettent ainsi en cause le bien-fondé du système légal de la double imposition économique prévu par le législateur fédéral. Or, cette argumentation ne saurait être suivie, car l'autorité judiciaire - le Tribunal fédéral et a fortiori les tribunaux cantonaux - n'ont pas la compétence de vérifier la constitutionnalité des lois adoptées par le législateur fédéral (art. 113 al. 3 Cst.; RDAF 1996, p. 172 consid. 8b). Au demeurant,

l'autorité intimée a tenu compte de cette double imposition économique lors de la fixation du montant des amendes. b) Pour les amendes prononcées en matière fédérale, l'autorité intimée a fait application des art. 129 al. 1 litt. d et 131 al. 2 AIFD à l'encontre de la société et des art. 175 et 176 LIFD à l'encontre des époux X. _____-B.. Or, en vertu du principe de la lex mitior, le Tribunal de céans avait jugé que l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 al. 1 litt. d AIFD. C'est dès lors cette disposition qui doit être appliquée à l'encontre de la société pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990. ba) Concernant la société X. _____ SA, le coefficient de l'amende infligé par l'autorité intimée pour les périodes 1987-1988 à 1991-1992 correspond respectivement à 0.76, 0.46 et 0.46 fois le montant de l'impôt soustrait. La proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 70.3% pour la période 1987-1988, 94.7% pour 1989-1990 et 95.6% pour 1991-1992. Par conséquent, le montant des amendes se révèle modéré, puisqu'il s'agit pour l'essentiel de soustraction intentionnelle consommée pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 et tentatives pour la période ultérieure. Bien que les cas de soustractions commises par négligence (primes d'assurance privée et frais de voyage privés) ne soient pas punissables lorsque la taxation est provisoire (période 1991-1992), il y a lieu d'admettre que le faible coefficient appliqué par l'autorité intimée tient compte de cet élément. Il n'y a donc pas lieu de réduire le montant des amendes. bb) S'agissant des époux X. _____-B., l'autorité intimée leur a infligé des amendes dont le coefficient est de 0.65 pour la période 1987-1988, 0.49 pour la période 1989-1990 et 0.44 pour la période 1991-1992. La proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 35.7% pour la période 1987-1988, 45.6% pour 1989-1990 et 64.9% pour 1991-1992. S'agissant d'infractions pour la plupart intentionnelles, les coefficients appliqués par l'autorité intimée se révèlent proportionnés, de sorte que les amendes doivent être confirmées. c) Pour ce qui est des amendes cantonales et communales, l'autorité intimée a fait application ici encore du barème interne de l'administration. ca) Pour la société, la proportion des éléments non déclarés par rapport à une taxation exacte (soit 70.3% pour la période 1987-1988 et 89.9% pour la période 1989-1990) conduit à retenir une soustraction grave selon ledit barème. En cas de soustraction grave qualifiée avec collaboration, la quotité de l'amende doit se situer entre 1.5 et 3.5 fois le montant de l'amende. Or, en l'espèce, les coefficients des amendes prononcées par l'ACI s'élèvent à 0.65 et 0.68. Dans ces conditions, le montant des amendes apparaît modéré. Pour la période 1991-1992, la taxation a été majorée de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lit a LI. cb) S'agissant des époux X. _____-B., la proportion des éléments non déclarés par rapport à une taxation exacte pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 est respectivement de 22.1% et de 23.2%. Par conséquent, il s'agit d'une soustraction moyenne simple avec collaboration, de sorte que la quotité de l'amende devait se situer entre 1 et 2. En l'occurrence, le coefficient appliqué par l'autorité intimée est de 0.5. Ce taux n'est pas disproportionné compte tenu des circonstances. Pour la période 1991-1992, la taxation a été majorée de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lit a LI. En définitive, les décisions entreprises doivent être confirmées. 8. Vu le sort du litige, un émolument arrêté au montant de 2'600 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. Les conclusions des recourants étant rejetées, il n'y a pas lieu de leur allouer des dépens.