

VD_OMNI FI.1995.0079 vom 20. Oktober 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-10-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0079

FR: VD_OMNI FI.1995.0079 du 20 octobre 1999

IT: VD_OMNI FI.1995.0079 del 20 ottobre 1999

Regeste

c/ACI | Amendes confirmées, sauf pour les tentatives de soustraction à l'IFD, la négligence n'étant pas punissable selon l'art. 131 al. 2 AIFD. Renonciation à la reformatio in pejus, vu l'ensemble des circonstances.

Erwägungen

E. 26

novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI) n'opère en effet pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative, selon que la taxation est entrée en force ou non. En d'autres termes, 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, voir l'arrêt du Tribunal administratif FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b = RDAF 1994 p. 383 s.). c) En l'espèce, les reprises fiscales portent sur : le salaire non comptabilisé de Mme B. X. _____, perçu pour une activité principale du 1er janvier 1986 au 31 décembre 1988; les parts privées aux frais généraux non calculées sur les éléments touchant à la fois le privé et le professionnel, parmi lesquelles des dépenses purement privées; la comptabilisation à double de certaines factures, d'où le refus par l'ACI de certains amortissements; une part privée sur le loyer à charge de la société, une des pièces des locaux de la société étant aménagée et réservée à l'usage privé. Par ailleurs, le questionnaire général pour indépendant n'a pas été joint aux déclarations d'impôt pour les périodes 1985-1986 et 1987-1988 et, pour la période 1990-1991, le questionnaire a été rempli de manière incomplète. Enfin, s'agissant du salaire déclaré par M. A. X. _____, réduit à environ 1'300 fr. par mois, il a été complété par l'ACI par un montant mensuel reçu de la société, de 3'500 fr. par mois, comptabilisé sous la désignation "Clearing archives 54-90". Enfin, s'agissant du fils C. X. _____, la déduction requise n'a pas été accordée pour 1993-1994 en raison de ses gains tant en 1992 qu'en 1993 et 1994. Il s'en suit que les rappels d'impôts s'élèvent finalement, selon les décisions attaquées, à 27'492,40 francs, années fiscales 1987 à 1993 (impôt fédéral direct), et à 49'248,60 francs, années fiscales 1987 à 1994, (impôts cantonal et communal). Les reprises opérées ont été énumérées et calculées dans douze tableaux dressés par l'ACI en annexe de l'avis de prochaine clôture du 15 août 1994, auquel il est fait ici un simple renvoi pour plus de détail. d) 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 périodicité de l'impôt, cet examen doit se faire selon la loi fiscale en vigueur au moment où l'impôt a été détourné (arrêts FI 96/0002 du 22 juin 1998 et FI 93/0037 du 13 janvier 1995). En l'espèce, sont en cause, s'agissant des amendes, les

périodes de calcul 1985 à 1990; sur le plan fédéral, c'est donc sur la base de l'AIFD que doit être vérifié si le recourant a obtenu des taxations insuffisantes ou, en d'autres termes, si les montants soustraits constituent des éléments imposables et si le recourant a violé son obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte. En l'espèce, les éléments soustraits ayant fait l'objet des reprises fiscales, soit indûment mentionnés dans la comptabilité de l'entreprise soit pas déclarés du tout par les époux X. _____, constituent bien des éléments de revenu et de fortune imposables, ce que le recourant a lui-même admis, puisqu'il a payé l'entier des rappels d'impôt en cours de procédure. Partant, l'élément objectif de la soustraction fiscale est réalisé en l'espèce. e) N'est punissable pour soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 129 AIFD (art. 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 fiscale, au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD (art. 176 LIFD), le contribuable doit avoir agi intentionnellement ou, à tout le moins, par dol éventuel (RDAF 1991 p. 131). Selon la jurisprudence 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 avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité, agissant alors par dol éventuel (Archives 66 p. 258, sp. p. 467; RDAF 1995 p. 38; 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 ces doutes ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 no 6; Höhn, Steuerrecht, 5e éd., Berne 1986, p. 605). f) Se référant à la jurisprudence précitée, le tribunal observe que la qualification de la faute, par l'autorité intimée, de négligence grave, apparaît quelque peu généreuse, eu égard à l'ensemble des circonstances du cas d'espèce qui permettent plutôt d'entrevoir la commission d'infractions intentionnelles ou à tout le moins commises par dol éventuel. Tout d'abord, il ne s'agit pas, en l'espèce, d'un ou deux éléments imposables qui auraient pu malencontreusement échapper à la conscience du contribuable ou de sa fiduciaire, puisqu'il

s'agit au contraire d'un nombre non négligeable de rubriques, relatives au revenu ou à la fortune des époux X. _____ durant quatre périodes fiscales consécutives, dont la nature et l'importance qualitative et quantitative sont telles que l'avis de prochaine clôture du 15 août 1994 comprend non pas un tableau récapitulatif des reprises envisagées, mais une douzaine de tableaux annexés. Cette circonstance permet déjà à elle seule de douter que le recourant n'ait pas eu conscience, à un moment ou à un autre, que ces éléments ou certains d'entre eux ont indûment échappé à toute imposition. Ce doute est d'autant plus fort que certaines reprises portent sur des éléments de revenu dont le recourant, - qui a signé de sa main les déclarations d'impôt -, n'a pas pu ignorer soit qu'ils n'étaient pas déclarés du tout, soit qu'ils étaient répercutés indûment dans les comptes de l'entreprise. Il s'agit en particulier de son propre salaire, sous-évalué, du salaire perçu par son épouse pour son activité professionnelle principale au sein de l'entreprise durant trois années, nullement déclaré, de frais et d'assurances purement privés ou partiellement privés mis à la charge de l'entreprise, de même que de la double comptabilisation de diverses factures et des amortissements y consécutifs. Enfin, il est permis de rappeler que le recourant n'a pas annexé, aux déclarations d'impôt 1987-1988 et 1989-1990, le questionnaire ad hoc pour les indépendants et qu'il l'a rempli de manière incomplète pour la période fiscale 1991-1992. Cette dernière circonstance ne permet certes pas de conclure à l'intention de M. A. X. _____ d'éluder ses obligations fiscales, mais elle démontre l'attitude ambiguë adoptée par ce dernier face à ses obligations fiscales. Force est donc de conclure que, de manière générale et sans examiner spécialement chaque reprise fiscale, le recourant n'a pu qu'avoir conscience (et donc volonté) que la comptabilité de l'entreprise et les déclarations d'impôt étaient incomplètes et inexactes, ne serait-ce qu'en raison de l'absence de mention du salaire de son épouse, ce qui constitue déjà une preuve flagrante de son intention d'éluder, au profit des époux, une partie des obligations fiscales lui incombant. Toutefois, d'un autre point de vue, il apparaît en l'espèce, de l'aveu même du recourant, qu'un désordre certain a régné dans la tenue de la comptabilité de l'entreprise, qu'il n'a pas tenu de comptes dans les règles de l'art, ne tenant pas même un livre de caisse, ce qui s'est révélé exact également lors du contrôle fiscal. En outre, la situation professionnelle et vraisemblablement le peu de connaissance du recourant en matière comptable, en plus des difficultés rencontrées dans son secteur d'activité, ont également pu altérer l'attention portée par celui-ci aux problèmes d'ordre comptable et fiscal, hypothèse selon laquelle il s'en serait remis tant bien que mal à une fiduciaire, celle-ci ne disposant que d'indications incomplètes, voire inexactes, sans que le recourant n'ait eu, à proprement parler, d'intention dolosive. Cela étant, le recourant ne saurait prétendre, de bonne foi, à l'annulation pure et simple des amendes, son comportement devant inexorablement tomber sous le coup de la loi pénale fiscale, que la faute soit qualifiée d'intentionnelle ou de négligence. De plus, au vu de la prise en compte quasi systématique des diverses rubriques durant quatre périodes fiscales, force est de conclure que le recourant ne peut pas non plus se retrancher derrière la responsabilité de sa fiduciaire pour échapper à toute sanction pénale, puisqu'à l'égard du fisc, il répond, en son propre nom, des actes de celle-ci. Ce n'est finalement qu'au bénéfice d'un léger doute sur la nature de la faute que le tribunal de céans s'en tiendra, comme l'a fait l'ACI, à la prise en compte d'une négligence grave, bien que l'on se trouve in casu à l'extrême limite de l'intention ou, à tout le moins, du dol éventuel. Le tribunal renonce donc, dans le cas d'espèce, à procéder à une reformatio in pejus, eu égard en particulier à l'écoulement du temps et au bon comportement du recourant, qui a payé la totalité des rappels d'impôt en cours de procédure, ces circonstances favorables étant pertinentes dans le cadre de la

fixation de la peine au sens de l'art. 63 CP, lesquelles commandent en l'espèce d'atténuer quelque peu la gravité de la faute et donc de réduire d'autant la quotité des amendes. Le tribunal de céans retiendra donc, en définitive, que par son comportement, le recourant, qui a été sans conteste le mieux placé pour apprécier le caractère privé ou professionnel des produits et des frais repris, a commis des soustractions par négligence grave, dans la mesure où il aurait dû se rendre compte, en usant des précautions commandées par les circonstances, que les montants en cause ne consistaient pas en des charges justifiées par l'usage commercial. Si le désordre régnant dans la gestion comptable de son entreprise permet de considérer qu'il s'agit encore d'un cas de négligence grave, c'est toutefois à bon droit que l'ACI a prononcé des pénalités, somme toute peu élevées, comme on le verra ci-dessous, le recourant n'ayant apporté aucun élément de fait ou de preuve permettant d'exclure toute faute de sa part. Partant, force est d'admettre que l'hypothèse d'une soustraction fiscale commise à tout le moins par négligence grave est réalisée en l'espèce. Il en résulte que c'est à juste titre que l'ACI a abandonné, lors de l'audience du 21 novembre 1995, les amendes prononcées pour tentatives de soustraction à l'impôt fédéral direct durant les deux dernières périodes fiscales considérées, dès lors que seul le cas de la tentative de soustraction intentionnelle est punissable à teneur de l'art. 131 al. 2 AIFD. 4. a)

Il reste à examiner la question de la fixation des amendes. Le total des rappels d'impôt est de 27'492 fr. 40, dont 13'402 fr. 40 pour la période 1987-1988, l'amende fixée pour cette période étant de 4'200 fr. pour soustraction consommée à l'impôt fédéral direct, en application de l'art. 129 AIFD. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, le montant total des rappels d'impôt est de 49'248 fr. 60, les amendes s'élevant à 15'000 fr. pour soustraction à l'impôt cantonal et communal (1987-1988 et 1989-1990), une majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992, conformément à l'art. 128 al. 2 litt. a LI. b) L'ACI constate que tant l'arrêté concernant la perception de l'impôt fédéral direct que la loi sur les impôts directs cantonaux ne prévoient pas la perception d'intérêts moratoires sur les rappels d'impôt avant que ceux-ci n'aient été notifiés au contribuable. Afin de rétablir une certaine égalité de traitement avec les contribuables qui ont payé leurs impôts à temps ou à qui des intérêts de retard ont été notifiés, les amendes infligées doivent tenir compte de ces intérêts moratoires. Il s'ensuit que les principes du code pénal sur la culpabilité ne sont, selon l'ACI, applicables aux amendes infligées pour soustraction fiscale que dans la mesure où elle dépassent les intérêts de retard (ATF 116 IV 262, spéc. p. 266 et réf. cit.). L'ACI constate que les amendes prononcées correspondent approximativement aux intérêts de retard fixés pour le règlement des contributions (voir le règlement du Conseil d'Etat du 23 février 1994 concernant la perception des contributions et les ordonnances du Département fédéral des finances sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct des 30 mars 1987, 20 mars 1989 et 12 avril 1991), ce que relèvent du reste les décisions attaquées du 8 décembre 1994, de même que les tableaux annexés à la réponse au recours. Selon l'autorité intimée, les amendes n'ont ainsi plus de caractère pénal, dans la mesure où elles ne font que couvrir les intérêts de retard de l'échéance primitive de chaque montant d'impôt soustrait et permettent ainsi de rétablir l'égalité de traitement avec les contribuables ayant acquitté leur dette fiscale à temps et ceux à qui ont été notifiés des intérêts moratoires. c) 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 G. 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 (voir en dernier lieu l'ATF 123 IV 49 renvoyant, au sujet de la motivation de la fixation de la peine, à l'ATF 116 IV 289 et 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43 et à l'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). d) En tant qu'ils concernent l'impôt fédéral direct, les prononcés d'amendes se rapportent à des infractions dont la réalisation supposée est antérieure à l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1995, de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), qui a abrogé l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). La jurisprudence du Tribunal administratif à propos de l'art. 2 al. 2 du Code pénal (CP), consacrant le principe de la "lex mitior", a considéré que ce principe est également applicable en matière fiscale, s'agissant de la fixation des amendes. En vertu de cette jurisprudence, le recourant bénéficie, devant le Tribunal administratif, - qui a toujours examiné 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 - , du principe selon lequel celui qui a commis un crime ou un délit (la règle est également applicable aux contraventions en vertu de l'art. 102 CP) sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, doit être jugé en application de cette loi si elle lui est plus favorable (voir l'arrêt du 15 mars 1995 FI 93/0101 en la cause G. et L. C., consid. 3, et les références citées). Dans cet arrêt, le Tribunal administratif est arrivé à la conclusion que l'art. 175 LIFD, qui a remplacé l'art. 129 AIFD selon lequel l'amende peut aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait, constitue indéniablement une loi plus douce que l'ancienne, à tout le moins s'agissant d'une infraction consommée, puisqu'il prescrit que l'amende est en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait, avec cette précision qu'elle peut être réduite jusqu'au tiers en cas de faute légère et triplée en cas de faute grave (voir également l'arrêt FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2). Il est permis de relever que le tribunal s'est montré plus réservé s'agissant de la tentative de soustraction, dès lors que la latitude de l'autorité était plus large sous l'empire de l'AIFD (art. 131 al. 2), - ce qui lui permettait d'arrêter l'amende à un montant atteignant, en principe, la moitié de l'amende qui aurait été infligée en cas de soustraction (voir Archives 56, p. 355) -, que dans la LIFD qui impose à l'autorité de répression de fixer une peine équivalant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, mais qui, surtout, ne fixe aucun plafond (art. 176 al. 2). Le tribunal considère néanmoins qu'en l'espèce, le présent arrêt intervenant postérieurement à l'entrée en vigueur de la LIFD, il convient, dans le principe, d'appliquer l'art. 175 LIFD aux infractions consommées. Cette question n'est toutefois pas décisive en l'espèce, en ce sens que les amendes prononcées à l'encontre du recourant respectent tant les anciennes que les nouvelles dispositions légales. e) Sur le plan de l'impôt fédéral direct, le recourant s'est vu appliquer l'art. 129 al. 1 AIFD, qui sanctionne la soustraction d'une peine d'amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait, l'art. 131 al. 2 AIFD prévoyant qu'en cas de tentative de soustraction, l'amende va de 20 à 20'000 francs. 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), ont été édictées par l'AFC sous l'empire de l'AIFD en vue de faciliter la fixation du montant de l'amende et d'unifier les pratiques cantonales. Le barème (dans sa version 1987) prévoit des amendes s'échelonnant entre une et deux fois le montant de l'impôt soustrait. 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, de même que les circonstances personnelles, qui doivent être pris en considération (ATF 121 II 257, sp. consid. 6 p. 271s; ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par M. Zweifel, in *Mélanges Zuppinger*, p. 543 ss, U. 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 que ces instructions contiennent n'est cependant 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'ACI a ainsi édicté une circulaire qui donne, à ce sujet, non plus un barème, mais les critères de la fixation de la peine (Circulaire no 21 sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, in RDAF 1996 p. 20 ss, sp. p. 31s.). En l'espèce, la proportion des impôts soustraits par rapport à des taxations exactes est de 57 % pour 1987-1988, de sorte que selon le barème relatif à l'AIFD, les amendes pouvant être prononcées sont de 1,5 fois le montant d'impôt soustrait. L'amende correspondant à 0,31 fois le montant d'impôt soustrait, la quotité de l'amende est nettement inférieure aux prescriptions des art. 129 AIFD et 175 LIFD. f) S'agissant de la soustraction en matière d'impôt cantonal et communal, l'article 128 LI dispose que l'amende peut atteindre cinq fois l'impôt soustrait, une majoration de 10% des éléments soustraits étant prévue lorsque la contravention est constatée avant la fin de la période de taxation. Les directives non publiées de l'Administration cantonale des impôts du 27 juillet 1981, légèrement remaniées en août 1992, concernant les rappels d'impôts et les amendes en cas de soustraction fiscale, 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. 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 (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP) (voir en ce sens les arrêts FI 91/67 du 20 novembre 1992 et FI 93/162 du 30 décembre 1993). In casu, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations

d'impôt exactes est de 37 % en 1987-1988 et de 23,8 % en 1989-1990. Selon le barème, il s'agit de soustractions moyennes, avec collaboration du contribuable, commise par négligence grave, pour lesquelles l'amende devrait se situer entre 0,5 et 1,25 fois le montant d'impôt soustrait, la majoration de 10% des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés de la période de taxation 1991-1992. Force est donc de constater que les amendes fixées pour les soustractions d'impôts cantonal et communal, de l'ordre de 0,43 et 0,3 fois les impôts soustraits pour la première et la seconde période considérées, ont été fixées au-dessous de ces limites, de sorte que l'autorité intimée a tenu compte du barème en faveur du recourant et n'a donc pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Cette conclusion s'impose d'autant plus si l'on prend en considération les intérêts de retard sur les montants d'impôts soustraits, qui correspondent globalement au montant des amendes. f) Les amendes ont fait l'objet d'une appréciation globale qui a pris en considération notamment la nature et l'origine des différents éléments soustraits. Le tribunal de céans considère, d'une part, que l'application des barèmes n'a pas été rigide et, d'autre part, que la motivation des décisions attaquées tient compte correctement de l'ensemble des circonstances entourant les infractions commises, les mobiles, les antécédents et la situation personnelle du recourant. Il a en outre été tenu compte, à juste titre, à la charge de celui-ci, du fait que les soustractions ont été commises à répétition, sur plusieurs périodes fiscales. A la décharge du recourant, l'autorité intimée a justement pris en considération, outre sa collaboration dans le cadre de la procédure de rappel et de soustraction, l'absence d'antécédents, sa situation financière, la situation particulièrement difficile dans son secteur d'activité, son état civil et l'absence de charges familiales, de même que ses revenus annuels de l'ordre de 100'000 francs et une fortune d'environ 570'000 francs. La quotité des amendes, fixée nettement au-dessous des fourchettes prévues par les barèmes et du cadre de peine de l'art. 175 LIFD, apparaît proportionnée aux fautes commises et, compte tenu de l'ensemble des circonstances, le tribunal estime que les décisions attaquées doivent être confirmées dans leur intégralité, tant s'agissant des rappels d'impôt, déjà acquittés par le recourant, que des amendes infligées au recourant, déduction faite des amendes fixées pour les tentatives de soustraction à l'impôt fédéral direct durant les deux dernières périodes considérées, représentant respectivement 1'800 fr. et 400 francs. Dès lors que les amendes ont été fixées dans le respect des dispositions légales applicables et des directives usuelles, l'autorité intimée ayant pris en considération les critères pertinents pour la fixation des amendes, les décisions attaquées ne peuvent, dans la mesure indiquée ci-dessus, qu'être confirmées. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours aux frais de son auteur, débouté, qui supportera l'émolument de procédure de 2'000 francs, ce montant étant compensé par le dépôt de garantie opéré. Il n'y a en outre pas lieu à allocation d'une indemnité de dépens (art. 55 LJPA).

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