

VD_OMNI FI.1995.0092 vom 22. Juni 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-06-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0092

FR: VD_OMNI FI.1995.0092 du 22 juin 1998

IT: VD_OMNI FI.1995.0092 del 22 giugno 1998

Regeste

c/ACI | Le recourant, entrepreneur dans la construction, n'a pas prouvé l'existence d'"apports privés" crédités au compte "capital" de son entreprise. Il s'agit dès lors de chiffre d'affaires dissimulé. Rejet.

Erwägungen

E. 5

novembre 1996). Dans cette espèce, les recourants ont invoqué que le fisc a considéré de manière arbitraire que tous les encaissements opérés sur les comptes courants commerciaux du bureau d'architecture constituaient des revenus, alors qu'ils pouvaient tout aussi bien être des apports effectués par les associés. Ce grief se rapporte en particulier à un versement de 80'000 fr. bonifié sur l'un des comptes commerciaux du bureau d'architecte, pour lequel l'inspecteur chargé par l'autorité fiscale de déterminer les montants soustraits avait précisé que c'était à la suite de divers recoupements qu'il avait considéré ce versement comme un paiement d'honoraires ou un remboursement de débours en faveur des associés. Notre Haute Cour a écarté ce grief de l'arbitraire, le recourant n'ayant fourni aucun élément de preuve contraire, en se fondant sur les principes issus de la doctrine et de la jurisprudence, selon lesquels (voir le consid. 10a de l'ATF précité, p. 194 s.) : "..., c'est aux autorités fiscales de prouver que l'imposition est incomplète. Aussi bien en matière de rappel d'impôt que de prononcé d'amende, la jurisprudence n'exige toutefois pas de l'autorité compétente une certitude absolue mais seulement la conviction que les éléments sur lesquels ils sont fondés ont été soustraits avec une vraisemblance confinante à la certitude (Archives 60 p. 659 consid. 5b p. 665, 404 consid. 2b p. 408). Il se justifie en revanche de laisser à la charge du contribuable la preuve du contraire de ce que prétend le fisc lorsque l'état de fait admis par celui-ci sur la base d'indices précis est très vraisemblable. A cet égard, l'intéressé doit uniquement donner des indications concernant les éléments non déclarés dont l'existence a déjà été établie par l'autorité fiscale ; il est ainsi traité comme tout contribuable tenu de collaborer dans la procédure de taxation, sans qu'il soit ainsi contraint de témoigner contre lui-même et sans que sa présomption d'innocence ne soit violée (cf. Blumentein/Locher, op. cit., p. 379 ; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 3e éd., Berne 1994, p. 397-398 ; en matière d'impôt fédéral direct, cf. ATF 121 II 257 consid. 4c p. 266, Archives 60 p. 404 consid. 2b p. 408 et les références citées)." e) En l'espèce, il ressort du dossier que le recourant A. _____ n'a pas pu justifier les versements effectués pour le montant de 167'000 francs, puisque, comme le relèvent les décisions entreprises, aucune pièce justificative ne démontrent que les montants en question devaient être traités comme des transferts de fonds, les prélèvements effectués sur les comptes bancaires des recourants ne coïncidant pas avec les écritures comptables tant en ce qui concerne les montants que les dates. De plus, comme le relève l'autorité intimée, il a ainsi été impossible à cette dernière

de constater dans les comptes et dans la déclaration la non-justification de la comptabilisation de ces apports. Le recourant n'a pas davantage justifié de l'origine des apports en se référant à la facture du 9 août 1985 ayant fait l'objet d'une reprise le 17 mai 1989 pour le montant de 145'000 fr., reprise au sujet de laquelle on ne voit pas quel lien elle pourrait avoir avec les apports prétendus. Dans ces conditions, on ne saurait admettre que la simple allégation, sans justificatif aucun, de l'origine des versements opérés, constituerait à elle seule une preuve qu'il s'agit bien d'apports privés. Comme le relève également à juste titre l'autorité intimée, le fait que ces écritures aient été passées sans justificatifs, à des moments et pour des montants ne correspondant pas à ceux des prélèvements sur les comptes bancaires privés, permet de considérer les versements litigieux comme des recettes, ce d'autant plus que d'autres montants importants de chiffre d'affaires et de ristournes pour les années de calcul 1985, 1986, 1987 et 1988 n'ont pas non plus été comptabilisés. Il y a dès lors lieu de retenir que l'autorité fiscale a eu des indices suffisants pour établir, avec la quasi-certitude requise par la jurisprudence précitée, que ces montants constitue du revenu dissimulé ; les recourants, qui n'ont pas justifié la nature "privée" de ces apports, doivent en définitive supporter leur prise en compte dans le calcul des reprises et des amendes. C'est ainsi à bon droit que l'autorité intimée a considéré ce montant de 167'000 fr. comme des recettes entrant dans le calcul du revenu imposable. f) Quant à la motivation des décisions entreprises, le tribunal observe que l'autorité intimée s'est fondée, comme les décisions l'indiquent, sur l'ensemble des faits pertinents, notamment lorsqu'elle relève l'absence de coïncidence entre les prélèvements privés et les versements dans le compte capital de l'entreprise. De plus, les décisions énumèrent, s'agissant de la fixation des amendes, les circonstances retenues à la charge et à la décharge du recourant A._____.

On ne voit pas en quoi la motivation des décisions pourrait être complétée, dès lors que le recourant n'a pas fourni les précisions pourtant requises par l'autorité et dès lors qu'ayant été entendu, il a eu connaissance, lors de l'instruction de la procédure ayant abouti aux décisions, des motifs sur lesquels l'autorité s'est appuyée (voir à ce propos P. Moor, Droit administratif, vol. II, no 2.2.8.2. p. 197s., sp. p. 198 ; B. Knapp, Précis, 3e éd. no 687ss p. 124 s., sp. no 689). Ce grief est ainsi également mal fondé. 4.

a) 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 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 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. b) 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, voir l'arrêt du Tribunal administratif FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b = RDAF 1994 p. 383 s.). c) Conformément à la définition donnée ci-dessus, la condition objective de la soustraction fiscale consiste en ce que le contribuable obtienne 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. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. ca) 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 (arrêt du Tribunal administratif du 13 janvier 1995 FI 93/0037, consid. 2 et les références citées). En l'occurrence, sont en cause les périodes de calcul 1985 -1986 à 1987-1988 ; sur le plan fédéral, c'est donc sur la base de l'AIFD que doit être vérifié si les époux A. _____ ont 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 n'établisse que les conditions de la révision de la taxation sont remplies (sur tous ces points, voir l'arrêt du Tribunal administratif du 8 juillet 1994 FI 91/76, consid. 2). On examinera donc successivement ci-dessous si les conditions objectives et subjectives de la soustraction sont remplies, puis, le cas échéant, s'il existe des motifs justifiant la révision de la taxation. En l'espèce, les rappels d'impôt se rapportent à des ristournes et du chiffre d'affaires non déclarés pour un montant total respectif de 40'000 fr. et de près de 400'000 fr. (244'000 fr. et le montant de 167'000 fr. contesté), ainsi qu'à des charges non justifiées par l'usage commercial pour le montant de 60'000 francs. Au vu de la nature des montants soustraits et du fait que les déclarations d'impôt et la comptabilité y afférente étaient incomplètes, les deux conditions objectives de la soustraction, - à savoir que les montants soustraits constituent des éléments imposables et que le contribuable a violé l'obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte -, sont à l'évidence remplies. Il est en effet indéniable que le recourant A. _____ aurait dû annoncer l'ensemble de ses revenus dans ses déclarations fiscales, tant s'agissant des ristournes, du chiffre d'affaires, des charges injustifiées, que des versements litigieux sur le compte capital. Peu importe à cet égard que ces derniers constituaient, ainsi que le prétend le recourant, des apports pour son entreprise. L'argument selon lequel les compléments d'impôt exigés conduiraient à imposer deux fois ces mêmes montants tombe à faux, puisqu'il s'agit en réalité de recettes dissimulées de l'entreprise. cb) On doit encore examiner si l'élément subjectif de l'infraction, à savoir l'intention ou la négligence, est réalisé en l'espèce. 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 (voir 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 (consid. 4b), 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, agissant alors par 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 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). En l'espèce, A. _____ conteste purement et simplement la qualification de soustraction et considère que l'autorité intimée a retenu à tort l'existence d'une soustraction intentionnelle s'agissant des apports qu'il a effectué au bénéfice de l'entreprise pour le montant de 167'000 francs. Il admet pour le reste les soustractions reprochées. L'argumentation du recourant n'est pas sérieuse, pour ne pas dire farfelue. On conçoit certes que le recourant ait pu avoir certains doutes sur la manière de traiter fiscalement les apports effectués dans le compte capital, mais il ne saurait raisonnablement prétendre qu'il n'a pas été conscient qu'en l'absence de justificatif, l'autorité fiscale ne pourrait pas s'apercevoir que ces montants faisaient en réalité partie des éléments imposables. De toute manière, si le recourant avait eu des doutes, ceux-ci portaient sur une question de droit et il pouvait aisément les lever en questionnant sa fiduciaire. C'est bien en vain qu'il a tenté de justifier son comportement et c'est sans le moindre doute que le tribunal confirme la position de l'autorité intimée sur ce point. En effet, A. _____ n'allègue nullement avoir expressément questionné sa fiduciaire sur la possibilité de faire des apports dans la comptabilité de son entreprise, alors qu'il savait en être le bénéficiaire. En agissant comme il l'a fait, il a pris le risque et compté sérieusement avec la possibilité de soumettre de fausses déclarations aux autorités fiscales. Un tel comportement relève du dol éventuel et doit être assimilé pénalement à un acte intentionnel. Quant aux autres éléments soustraits admis par le recourant, il apparaît que le caractère intentionnel doit être retenu, au vu de l'importance quantitative et qualitative des montants de chiffre d'affaires non déclarés et des charges

injustifiées. Il ne saurait du reste en aller autrement, dans la mesure où ces infractions ont été admises par A. cc) En résumé, la position de l'autorité intimée qui a retenu une soustraction fiscale intentionnelle peut être confirmée pour l'ensemble des éléments soustraits et la question de savoir si l'autorité fiscale eût pu procéder à une reprise d'impôt, c'est-à-dire à une révision, en l'hypothèse où la soustraction n'était pas retenue, peut ainsi être laissée ouverte en l'espèce . 5.

Les recourants font enfin valoir des arguments dont il résulte que l'autorité intimée n'aurait pas fixé correctement les amendes, celles-ci étant selon eux excessives. 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). a) Les amendes représentent un montant total de 110'500 fr. (73'000 fr. s'agissant de l'impôt cantonal et communal et 37'500 fr. s'agissant de l'impôt fédéral direct), montant totalement disproportionné à l'ensemble des circonstances selon les recourants, qui relèvent qu'ils ont trop payé d'impôt en 1991 et 1992, leur revenu imposable ayant été ramené de 308'600 fr. à 270'200 francs et que leur situation financière est catastrophique. b) L'Administration cantonale des impôts note, s'agissant du montant des amendes prononcées, qu'elle a fait application du barème interne à celles-ci et de l'art. 175 LIFD pour l'impôt fédéral direct, cette disposition étant plus favorable pour le contribuable (lex mitior). L'autorité intimée précise que les amendes fixées pour l'impôt cantonal et communal correspondent à 0,38 fois le montant d'impôt soustrait pour 1987-1988 et 0,76 fois pour 1989-1990 et que pour la période 1991-1992, les éléments soustraits ont été majorés de 10 % conformément à l'art. 128 lit. a LI. Pour l'impôt fédéral direct, l'amende correspond à 0,39 fois le montant de l'impôt 1987-1988 et 0,84 fois pour 1989-1990. L'autorité intimée relève que les amendes infligées sont relativement modérées, compte tenu des intérêts de retard calculés selon le barème du Conseil d'Etat du 23 février 1994 concernant la perception des contributions, - qui prévoit que l'intérêt de retard est de 6 % dès le 1er janvier 1985, 6,5 % dès le 1er mars 1991, 7,5 % dès le 1er mars 1992 et 6 3/4 % dès le 1er mars 1994 -, et selon 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, - selon lesquelles l'intérêt moratoire est de 5 % pour les périodes de taxation 1987-1988 et 1989-1990, et de 6.5 % pour la période 1991-1992 -. 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 (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). Sur le plan de l'impôt fédéral direct, 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 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. 20ss., sp. p. 31s.). 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. 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 les arrêts du Tribunal administratif du 20 novembre 1992 FI 91/67 et du 30 décembre 1993 FI 93/162). d) Le tribunal de céans considère que, dans son principe, cette approche de l'autorité intimée échappe à la critique. Il reste à examiner si les sanctions infligées aux recourants tiennent compte correctement de l'ensemble des circonstances entourant les infractions commises, les antécédents et la situation personnelle des recourants. Le tribunal retiendra à charge des recourants que les soustractions ont été commises à réitérées reprises, sur plusieurs périodes fiscales, et pour un montant global objectivement important. La qualification d'infractions intentionnelles moyennes retenue par l'autorité fiscale correspond à la gravité des soustractions dont s'est rendu coupable le recourant A._____. A sa décharge, il convient de tenir compte de sa collaboration dans le cadre de la procédure de rappel et de soustraction, de l'absence d'antécédents en matière de droit pénal fiscal, du fait que son secteur d'activité connaît des difficultés conjoncturelles et que le recourant est marié. Néanmoins, la quotité des amendes apparaît, compte tenu des intérêts moratoires, tout à fait raisonnable et pour le moins proportionnée à la culpabilité du recourant. 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 que des amendes infligées aux recourants. 6. Le recours étant rejeté, l'émolument du présent arrêt, par 5'000 francs, est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, ce montant étant compensé avec le dépôt de garantie opéré. Les recourants, qui succombent, n'ont en outre pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).

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