

VD_OMNI FI.1996.0035 vom 27. Dezember 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-12-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0035

FR: VD_OMNI FI.1996.0035 du 27 décembre 2004

IT: VD_OMNI FI.1996.0035 del 27 dicembre 2004

Regeste

Administration cantonale des impôts | Reprises fiscales à l'encontre de plusieurs employés de la société (dont le recourant) ensuite de soustractions fiscales (certificats de salaire incomplets). Prononcés d'amendes (IFD/ICC) à l'encontre du recourant pour instigation à la soustraction fiscale. La punissabilité de l'instigateur suppose une condition matérielle - la commission par un tiers d'une soustraction fiscale (ici réalisée) - et une intention dolosive. Chargé de la recherche de mandats, responsable de leur exécution, du suivi des entrées de liquidités et de la liste des travaux en cours, le recourant n'était pas consulté sur les questions financières discutées au sein de la société détentrice des actions. Même s'il faut reconnaître une certaine négligence de la part du recourant, le tribunal ne retient pas une volonté de participation, un comportement incitatif à l'égard des autres employés de la société. Prononcés d'amende annulés. Recours admis.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 27.12.2004 FI.1996.0035

Administration cantonale des impôts | Reprises fiscales à l'encontre de plusieurs employés de la société (dont le recourant) ensuite de soustractions fiscales (certificats de salaire incomplets). Prononcés d'amendes (IFD/ICC) à l'encontre du recourant pour instigation à la soustraction fiscale. La punissabilité de l'instigateur suppose une condition matérielle - la commission par un tiers d'une soustraction fiscale (ici réalisée) - et une intention dolosive. Chargé de la recherche de mandats, responsable de leur exécution, du suivi des entrées de liquidités et de la liste des travaux en cours, le recourant n'était pas consulté sur les questions financières discutées au sein de la société détentrice des actions. Même s'il faut reconnaître une certaine négligence de la part du recourant, le tribunal ne retient pas une volonté de participation, un comportement incitatif à l'égard des autres employés de la société. Prononcés d'amende annulés. Recours admis.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 27 décembre 2004 sur les recours interjeté par X. _____, à *****, représenté par les avocats Manuelle Chevrier, puis Alexandre Reil, à Lausanne, contre les décisions rendues par l'Administration cantonale des impôts le 27 février 1996 (prononcés d'amendes en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994). * * * * * Composition de la section: M. Vincent Pelet, président; M. Alain Maillard et M. Marc-Etienne Pache, assesseurs. Greffier: M. Nader Ghosn. Vu les faits suivants: A. a) La société Y. _____ SA, entreprise générale d'installations électriques et bureau d'études, ayant son siège à Lausanne, et dotée d'un capital de 500'000 fr., était jusqu'en octobre 1994 entièrement détenue par la société Z. _____ SA, elle-même détenue à 100 % par la Société romande d'électricité (ci-après : SRE). Travaillant au service de Y. _____ SA, X. _____, recourant, en était de 1981 à

1984 fondé de procuration. Il est devenu directeur adjoint de la société en 1984, puis, de 1989 à 1994, directeur avec signature collective à deux. C'est en cette qualité qu'il a signé la déclaration d'impôt de Y. _____ SA pour la période 1991-1992 (mais non celle établie pour la période 1993-1994, qui porte la signature d'un mandataire, représentant d'A. _____ SA). En octobre 1994, X. _____ a racheté à Z. _____ SA l'entier du capital-actions de Y. _____ SA, dont il est ainsi devenu l'administrateur et l'unique actionnaire. b) La comptabilité générale de la société était tenue par la fiduciaire A. _____ SA, jusqu'à la fin de l'année 1993. Dès janvier 1991, par contrat – dit d'utilisateurs (voir plus loin, litt. D) – A. _____ SA a mis à la disposition de ses mandantes un module informatique IBM AS 400 : Y. _____ SA a été ainsi reliée par modem au système informatique de la fiduciaire et établissait directement la comptabilité des débiteurs, des fournisseurs, ainsi que les salaires. La révision des comptes de Y. _____ SA n'incombait pas à A. _____. Cette fonction était assurée par B. _____, chef comptable de la SRE, puis par C. _____ et, dès 1993, par la fiduciaire D. _____. B. _____ En date du 11 avril 1983, la société Y. _____ SA a fait l'objet d'un prononcé d'amende de fr. 15'000.- pour avoir établi de faux certificats de salaire. Dans le cadre de l'instruction qui a abouti à ce prononcé, X. _____, alors au bénéfice d'une procuration avec signature collective, a été entendu par l'Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI). C. _____ Pour suivre un ordre chronologique, on notera ici que Y. _____ SA a soumis à l'ACI un règlement d'entreprise concernant le remboursement des frais et débours de son personnel, avec une annexe portant sur les indemnités pour frais de représentation, tout deux datés du 27 février 1987. Ledit règlement a été approuvé par l'ACI, qui précise dans une lettre du 9 mars 1987 à Y. _____ SA : "... Nous vous informons que nous pouvons renoncer aux exigences prévues « dans les explications concernant la formule continue de certificat de salaire » (formule 11 EDP dfi) en ce qui concerne l'indication en francs des indemnités non forfaitaires versées aux cadres et au personnel du service externe et cela conformément au chiffre 55 des explications précitées. Cette exception ne touche pas à l'indication des indemnités forfaitaires, lesquelles doivent être indiquées en francs, sans aucune exception, pour tout le personnel (chiffre 57 des explications précitées). Une copie du règlement que vous nous avez soumis, munie de notre sceau vous est retournée en annexe..." . D. _____ En date du 30 janvier 1991, A. _____ a conclu avec Z. _____ SA et Y. _____ SA un contrat « d'utilisateurs ». Selon ce contrat, A. _____ SA met à la disposition des « utilisateurs » : écran, imprimante, accès à l'unité centrale de son parc informatique et l'utilisation des applications « débiteurs », « fournisseurs », « salaires », l'archivage et les copies de sécurité, ceci tous les jours ouvrables, selon un horaire donné (pièce E. _____ n° 3). E. _____ Dès novembre 1991, à la suite d'une réclamation formée par Y. _____ SA, l'ACI a entrepris un contrôle fiscal de la société, portant notamment sur les certificats de salaire établis pour tout le personnel. Dans le cadre de ce contrôle, X. _____, accompagné de E. _____, ont été entendus par l'ACI le 20 décembre 1993 dans les bureaux de la société. Ce même jour, l'ACI a écrit à E. _____ (avec copie à A. _____ SA) pour le convoquer, et l'informer qu'il faisait l'objet d'une enquête (fondée sur les art. 130 al. 3 aLI et 129 al. 3 AIFD). Dans sa lettre, l'ACI précise : "...il nous a été signalé que les certificats de salaire du personnel de l'entreprise Y. _____ SA sont établis par vos soins. L'instruction en cours a permis d'établir que ces certificats sont inexacts et il nous a été déclaré que vos programmes informatiques ne permettent pas de mentionner, dans lesdits certificats, l'intégralité des renseignements nécessaires à assurer une taxation exacte.

Etant donné qu'au sein de la fiduciaire A. _____ SA, vous êtes plus particulièrement chargé de conseiller la direction de la société Y. _____ SA, que des certificats de salaire inexacts ont été émis par vos soins, que de ce fait des contribuables n'ont pas déclaré l'intégralité de leur rémunération, ont déduit à tort des dépenses professionnelles qu'ils n'ont pas supportées ou ont bénéficié à tort de déductions professionnelles accordées d'office par les organes de taxation sur la base de leur certificat de salaire, vous tombez sous le coup de l'art. 130, al. 3 LI... et de l'art. 129 al. 3 AIFD". Le 10 janvier 1994, l'ACI a entendu dans ses bureaux E. _____, accompagné de son conseil. X. _____ a été entendu par l'ACI le 18 janvier 1994. Par lettre du 4 février 1994, Y. _____ SA a informé l'ACI de ce qui suit : "Après bientôt une année et demie d'investigations et pour vous permettre de vous prononcer sur cette affaire, nous vous faisons parvenir une photocopie du fax de notre fiduciaire qui dit que les déclarations de salaires étaient exactes et complètes. Comme c'est notre fiduciaire qui remplit cesdits certificats, qu'elle ne nous a jamais demandé de précisions et d'explications sur les différents points de ces certificats, nous osions espérer qu'ils étaient en ordre. Pour les frais fixes de certains de nos monteurs, il s'agit de remboursement de kilomètres de voiture ou de courses de bus, ou éventuellement pour payer une consommation lors de rendez-vous de chantier. Déplacements professionnels de l'atelier sur les chantiers mais pas du domicile à l'atelier. Prix au kilomètre est fixé par la convention collective de travail." Le fax annexé à cette lettre est daté du 18 août 1992. Sur papier à en-tête d'A. _____ SA, il est adressé à X. _____, directeur de Y. _____ SA par E. _____. Il invite X. _____ à adresser à l'ACI sur le papier à lettres de Y. _____ SA le projet de lettre annexé, libellé en ces termes : "... Nous nous référons à votre lettre du 3 ct et vous informons que les déclarations d'impôt des périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992 déposées pour notre société sont bien exactes et complètes". Le projet de lettre vise à répondre à l'avis du 3 août 1992 de l'ACI (pièce 7 du bordereau II produit par E. _____) qui informe Y. _____ SA de l'ouverture d'une enquête pour soustraction fiscale suite à la découverte de ristournes non déclarées et l'invite à collaborer. Ce projet a été repris tel quel par Y. _____ SA dans une lettre adressée à l'ACI le 18 août 1992 (voir pièce 1 du bordereau produit par X. _____ le 26 mars 1996 F. _____). Le 8 mars 1994, l'ACI a écrit à F. _____, administrateur-délégué de la Société Romande d'Electricité, alors détentrice de Y. _____ SA, pour lui signaler que les certificats de salaire établis pour le personnel de Y. _____ SA étaient régulièrement incomplets du fait que de nombreuses mentions n'y figuraient pas, à savoir : "1) l'utilisation d'un véhicule de l'entreprise ou du versement d'une indemnité pour l'utilisation d'un véhicule privé, ce qui implique que le personnel a pu déduire des frais de transport auxquels il n'avait pas droit, 2) le paiement de frais de représentation forfaitaires, ce qui implique que l'employé a pu déduire à tort des frais de repas auxquels il n'avait pas droit, ainsi que les frais professionnels du chiffre 12c, 3) l'indication du remboursement des frais de repas dans la case "v", ce qui implique que le personnel a pu déduire à tort des frais de repas, 4) dans la case "u" que des abonnements de train ou de bus ont été payés ou remboursés par l'entreprise, ce qui implique que des frais de transport ont été déduits à tort, 5) que sur les certificats de salaire des périodes 1991-1992 et antérieures, il n'a jamais été mentionné que les allocations familiales, allocations de naissances, vacances pour le personnel à l'heure et compléments pour le service militaire étaient versés directement par la caisse Meroba, ce qui implique que, pour un certain nombre de personnes, ces prestations n'ont pas été soumises à l'impôt, 6) qu'il n'a pas été fait mention du nombre de jours non payés par l'entreprise, mais indemnisés pour pertes de gains non payées par l'entreprise, ni l'indication

du nom des payeurs (CNA, SPAM, etc.), ce qui implique que ces montants n'ont pratiquement jamais été déclarés, 7) que pour la période 1993-1994, la mention "Meroba" a été mise dans la case "a" du chiffre 2 (le salaire brut indiqué ci-dessus comprend entre autres) au lieu de figurer sous les observations, alors que les versements de la Meroba ne sont pas compris dans le salaire brut, 8) que lors des entretiens avec du personnel de l'entreprise, il est apparu que certains employés bénéficient d'indemnités forfaitaires improprement qualifiées de frais de représentation alors qu'il s'agit d'un salaire déguisé. Ces fausses indemnités ont parfois été accordées lors d'une promotion ou lors d'un engagement, ce qui implique qu'une partie du salaire n'a pas été imposée". En conclusion, l'ACI demandait qu'on lui communique les noms des personnes responsables pour chacune des périodes 1991-1992 et 1993-1994, à l'encontre desquelles une amende devrait être prononcée. E._____ expliquera ultérieurement que ni lui-même, ni A._____ SA n'ont eu connaissance de cette lettre avant la procédure de recours. Le 6 avril 1994, F._____ a répondu à l'ACI qu'il entreprenait, avec l'organe de révision D._____, diverses investigations pour déterminer comment avaient été établis les certificats de salaire du personnel de l'entreprise Y._____ et qu'il informerait l'ACI dès qu'il en saurait davantage. Par lettre du 18 mai 1994, Y._____ SA a fait part à l'ACI des précisions suivantes : "Pour faire suite à tous nos rendez-vous et discussions téléphoniques, et avant que vous vous prononciez sur cette affaire, nous tenons à préciser certains points. 1. La fiduciaire A._____ a été mandatée pour nous faire les comptes, les déclarations d'impôts et tout ce qui s'y rattache. 2. Dans vos lettres, vous mentionnez presque à chaque fois "copie à A._____ pour information". Ils étaient donc au courant des manques sur les certificats de salaires. De plus, la fiduciaire était présente le 25.2.1992 quand l'administration cantonale nous a fait des remarques au sujet des certificats. 3. De ce fait, comme ils ne nous ont jamais demandé de précision, nous partions du principe que tout était en ordre. Au vu de ces 3 points, nous ne nous sentons pas responsables quant aux erreurs que la fiduciaire aurait commises du moment que c'était son travail et pas le nôtre. " X._____ a encore été entendu par l'ACI le 27 juin 1994, accompagné par un mandataire, G._____. Après divers rappels, le 13 septembre 1995, la Société Romande d'Electricité a répondu à la lettre du 8 mars 1994 de l'ACI comme il suit : "En avril 1994, nous avons demandé des renseignements à la direction de Y._____ SA, (M. X._____, directeur) et à l'organe de révision, la fiduciaire A._____, chargée alors d'établir les certificats de salaires. Nous n'avons pas pu établir quels étaient les véritables responsables des inexactitudes affectant les certificats de salaires de la société Y._____ SA. A l'époque, lors d'un entretien, M. X._____ nous avait donné un certain nombre de renseignements complémentaires et nous avait indiqué que G._____, conseiller fiscal, avait pris contact avec l'Administration cantonale des impôts pour régler de manière définitive ce problème. Je parlais donc de l'idée que tout était définitivement réglé. (...)" E._____ affirme tout ignorer des éléments qui ont pu fonder des compléments notifiés et n'être pas en mesure de se déterminer à leur sujet. Il n'aurait été informé des reprises que dans le cadre de la présente procédure. G._____ Pour la période de taxation 1991-1992, des compléments d'impôts ont été notifiés à onze des employés de la société Y._____ SA. Ces compléments, qui portent sur des montants entre 487 fr. 10 et 4'777 fr. 40, s'élèvent au total à 19'971 fr. 80. Pour la période de taxation 1993-1994, d'autres compléments d'impôts ont été notifiés aux employés de la société Y._____ SA. L'ACI a produit une liste comprenant dix-sept contribuables, parmi lesquels figurent X._____ et son épouse. L'addition des compléments d'impôts aboutit

aux résultats suivants: 54'556 fr. 65 et 40'844 fr. 25 pour l'impôt cantonal et communal, 25'127 fr. 45 pour l'impôt fédéral, ce qui représente un total de 120'528 fr. 35. Les tableaux récapitulatifs pour chacun des employés concernés ont été établis par un inspecteur de l'ACI en collaboration avec la fiduciaire G. _____ à Lausanne, mandatée par la société Y. _____ SA. C'est la société qui réglera la note d'honoraires de la fiduciaire. Il ressort en outre des explications fournies par l'ACI en audience que, pour les époux recourants, les compléments d'impôt portent sur six périodes: 1989-1990, 1991-1992 et 1993-1994. Les rectifications concernent les allocations familiales, ainsi que le versement de frais fixes non mentionnés dans le certificat de salaire. Ces redressements ont été opérés selon une procédure simplifiée (avec majoration). On précisera encore ici que les certificats de salaire du recourant des années 1991 et 1992 portent la mention "Meroba" sous chiffre 2a sous la rubrique "le salaire brut indiqué ci-dessus comprend entre autres..." (mention qui aurait dû figurer sous "observations" , puisque les allocations ne figuraient précisément pas dans le salaire brut indiqué). Au demeurant, ces certificats ne sont pas signés. Procédure à l'encontre de X. _____ H.

Le 27 février 1996, au terme de son contrôle fiscal, l'ACI a notifié à X. _____ deux prononcés d'amendes pour instigation à la soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct (art. 177 LIFD) et d'impôt cantonal et communal (art. 130 al. 3 aLI) pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994. Les amendes prononcées à l'encontre de X. _____ portent sur les montants suivants : Période 1991-1992: Période 1993-1994: Total : Amendes IFD Fr. 2'000.-- Fr. 4'000.-- Fr. 6'000.-- Amendes ICC Fr. 4'000.-- Fr. 8'000.-- Fr. 12'000.--- Il ressort des considérants de ces décisions : "- que 11 certificats de salaire pour les périodes de calcul 1989-1990 et 18 certificats de salaire pour les périodes 1991-1992, rédigés sur la base des indications de X. _____ et tous inexacts, ont entraîné des soustractions d'impôt systématiques de la part des employés de Y. _____ SA pour 20'000 fr. en impôt fédéral et pour 90'000 fr. en impôt cantonal et communal, selon une appréciation globale durant les 4 années contrôlées, - que lors de l'audition du 20 décembre 1993, vous avez reconnu que les certificats en question n'indiquent pas les montants versés aux employés par des tiers (Caisse Meroba, par exemple), - que M. E. _____ de la fiduciaire A. _____ SA nous a signalé que lesdits certificats sont établis sur la base d'un programme informatique ne permettant pas un traitement adéquat des données fournies par les contribuables, notamment que l'introduction d'une mention relative aux prestations fournies par la Caisse Meroba n'est pas possible, - que la société Y. _____ SA a déjà fait l'objet, le 11 avril 1983, d'un prononcé d'amende d'un montant de fr. 15'000.- pour avoir établi des certificats de salaire inexacts, - que bien que notre contrôle ait commencé en 1992 et ait permis de constater dès son origine les irrégularités susmentionnées, des certificats inexacts ont été remis en 1993 aux employés d'Y. _____ SA pour la période de calcul 1991-1992, - que vu l'importance, la nature et le caractère systématique des infractions constatées, notamment, vous ne pouviez ignorer inciter les employés d'Y. _____ SA à commettre des soustractions fiscales, - que vous avez personnellement bénéficié du système en en question, - que nous sommes dès lors en présence d'instigations commises intentionnellement, - que la présente décision tient compte de votre situation financière et de votre collaboration, - que les certificats de salaire de la période de taxation 1995-1996 apparaissent formellement exacts... ". I.

Par acte du 26 mars 1996, X. _____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision relative à l'impôt cantonal et communal. Le 26 mars encore, il a adressé à l'ACI une réclamation contre le prononcé d'amende en matière d'impôt fédéral direct, en demandant au Tribunal

administratif de suspendre le recours du même jour jusqu'à droit connu sur la réclamation. Selon le recourant, l'inexactitude des certificats incombe entièrement à A. _____ SA, qui aurait reçu de Y. _____ SA tous les éléments nécessaires. Par ailleurs, explique-t-il, il n'était pas la personne chargée dans l'entreprise de renseigner A. _____ SA, n'ayant lui-même aucune compétence en matière de budget et de comptes, domaines entièrement du ressort de la fiduciaire A. _____ SA et du conseil d'administration. Le 2 septembre 1996, l'ACI s'est déterminée aussi bien sur le recours que sur la réclamation formée en matière d'impôt fédéral. Le juge instructeur a ainsi considéré que la réponse du 2 septembre 1996 de l'ACI valait également décision sur réclamation en matière d'impôt fédéral direct, de sorte que le Tribunal administratif était dès lors saisi du recours contre les deux prononcés d'amendes (v. avis du 18 septembre 1996). Dans sa réponse du 2 septembre 1996, l'ACI a conclu au rejet du recours. A l'appui, l'Administration fiscale fait valoir en bref les considérations suivantes : - la commission d'une soustraction fiscale – première condition de la punissabilité de l'instigateur – est ici établie et admise, de même, le caractère intentionnel de l'infraction est réalisé; - les époux X. _____ ont directement bénéficié des malversations constatées en soustrayant pour la période de taxation 1993-1994 un montant total d'impôts de fr. 24'959.20 (impôts cantonal et communal : fr. 9'208.15 et fr. 7'743.05, fédéral : fr. 8'008.-) ; - l'enquête de l'ACI, qui a débuté en 1992, avait permis de constater dès son origine des irrégularités. Or, des certificats de salaire inexacts ont été remis en 1993 aux employés de Y. _____ SA pour la période de calcul 1991-1992 ; le recourant était pourtant présent lors de l'entretien du 25 février 1992 qui a porté notamment sur la question des certificats (voir lettre du 18 mai 1994) et la société Y. _____ SA avait déjà fait l'objet d'un prononcé d'amende le 11 avril 1983 pour avoir établi des certificats de salaire inexacts... ". Le recourant aurait dû porter une attention toute particulière à ce problème. Ce qu'il n'a pas fait, loin s'en faut. Il a même maintenu le système en place pour la période de taxation 1993-1994, ce qui lui a permis de soustraire au fisc, à titre personnel, un montant s'élevant à près de fr. 25'000.-. Ce système de rémunération avait pour objectif de permettre aux intéressés d'échapper à leurs obligations à l'égard du fisc et, pour l'entreprise, de se soustraire à l'égard des différentes assurances sociales. Au vu de l'importance des montants soustraits, la nature et le caractère répétitif des infractions constatées, il est exclu d'admettre que X. _____ en ignorait l'existence. Il faut dès lors retenir à sa charge que son comportement incitait les employés de Y. _____ SA à commettre des soustractions fiscales. Ceci d'autant plus qu'il était le plus grand bénéficiaire de ces malversations. Force est d'admettre que X. _____ a joué un rôle incitatif prépondérant dans le processus décisionnel qui a conduit les employés de la société Y. _____ SA à soustraire une partie de leur salaire à l'impôt. Ils ne l'auraient pas fait sans la proposition et l'aval du recourant, alors directeur de la société. 5. Notre Administration tient également à faire remarquer à l'autorité de jugement que la société Y. _____ SA avait mandaté la fiduciaire G. _____ pour régler ces problèmes de compléments d'impôt touchant une partie de son personnel. Aucun employé n'avait alors eu besoin d'engager, à titre personnel, un mandataire. La facture de la fiduciaire G. _____ a été adressée à la société Y. _____ SA, et a été réglée par cette dernière. Cette manière d'agir démontre un certain aveu de culpabilité, une certaine prise de responsabilité vis-à-vis de ses employés, qui n'étaient pas les instigateurs des soustractions fiscales constatées... ".

J. Le 24 décembre 1996, le recourant X. _____ a produit un mémoire complémentaire. Le recourant affirme n'avoir agi ni intentionnellement, ni même par négligence ; il n'encourrait de ce fait aucune sanction pour la prétendue soustraction fiscale

commise à son bénéficiaire. Il n'a en outre jamais signé des certificats de salaire erronés dans le but d'éviter une partie de l'impôt dû, et ses propres déclarations d'impôt ont été établies par la fiduciaire A. _____ SA. Dans les faits, le requérant précise en outre : - La fiduciaire A. _____ avait été mandatée par la SRE pour tenir la comptabilité des sociétés du groupe, dont Y. _____ SA. Cette fiduciaire avait toute compétence en matière de comptabilité. - La tenue de la comptabilité de Y. _____ SA était faite directement sur les ordinateurs de la fiduciaire A. _____ SA. Y. _____ SA ne disposait à cet effet que d'écrans reliés par modem, lui permettant de gérer la comptabilité des créanciers et des débiteurs. La comptabilité générale était par contre établie exclusivement par la fiduciaire A. _____ SA. - La fiduciaire était en outre chargée de la gestion des salaires de l'ensemble du personnel, notamment de l'établissement et du contrôle des certificats de salaire. Pour le personnel technique, payé à l'heure, Y. _____ SA ne devait que communiquer le nombre d'heures effectuées par les employés, ainsi que les débours et les frais remboursés par l'employeur. La fiduciaire se chargeait alors de préparer des bordereaux de paiement des salaires. La gestion des salaires échappait donc totalement au contrôle de X. _____, alors directeur de la société. - Les prestations effectuées par A. _____ SA ont fait l'objet de factures de 39'723 fr. en 1992, de 56'420 fr. en 1993, et de 55'500 fr. en 1994, représentant pour cette seule année plus de 810 heures de travail (bordereau II, pièces 1 à 4 du recours). Au demeurant, dès 1992, l'administration fiscale avait connaissance des irrégularités dans les certificats de travail des employés de la société Y. _____ SA ; l'administration n'aurait dès lors dû taxer les employés que provisoirement jusqu'à l'issue du contrôle fiscal, si bien que, pour la période 1993-1994, tout au plus seule pourrait être retenue la tentative de soustraction fiscale, qui n'est pas punissable. Enfin, le requérant soutient qu'en vertu du principe de la punissabilité de la personne morale en matière de soustraction fiscale, si une société se rend complice d'une soustraction fiscale, seule la société elle-même, et non les personnes qui ont agi pour elle, est punissable (Ryser et Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 376). Par avis du 24 avril 1997, le juge instructeur a joint le présent recours avec la procédure FI 96/36 concernant le recours interjeté par E. _____, directeur d'A. _____ SA, contre les prononcés d'amendes qui lui ont été infligées pour les mêmes faits. La jonction de causes concerne toutefois uniquement l'instruction et non le jugement afin de préserver le secret fiscal. K.

Le tribunal a tenu audience le 7 décembre 2004 en présence des parties, mais en l'absence de Daniel E. _____ (représenté par son mandataire). Il a été procédé à l'audition de trois témoins, dont les déclarations ont été ténorisées. Les conseils des parties ont requis ensuite la suspension de l'instruction jusqu'à l'audition de E. _____. Le requérant X. _____ a demandé en outre que l'instruction porte sur la détermination de la part d'impôt soustraite par les employés de Y. _____ SA, à raison du fait que la Caisse d'allocations familiales Meroba n'était pas mentionnée sur les certificats de salaire ou qu'elle était mentionnée sous la rubrique 2a, plutôt que sous la rubrique "observations". Après délibérations, il est apparu que ces requêtes n'avaient plus d'objet. Considérant en droit:

1. Pour prononcer les amendes litigieuses, l'ACI s'est fondé en droit cantonal sur l'art. 130 al. 3 aLI et en droit fédéral sur l'art. 177 LIFD, applicable en vertu du principe de la lex mitior (cf. art. 129 al. 3 AIFD). Aux termes de l'art. 130 al. 3 aLI "celui qui, sciemment, incite à une soustraction d'impôt, la facilite ou la favorise par ses conseils ou ses actes, est passible d'une amende de 500 à 50'000 fr., prononcée par le Département des finances". En droit fédéral, l'art. 177 LIFD prévoit: "Celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, prête son assistance, la commet en qualité de représentant du

contribuable ou y participe sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait (al. 1); l'amende est de 10'000 fr. au plus; elle est de 50'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive" (al. 2). La première condition nécessaire à la punissabilité de l'instigateur est l'existence d'une soustraction d'impôt commise par le contribuable. 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 (arrêt TA, FI 1991/0069, du 19 avril 1994, p. 15, et les réf. citées). Cette condition matérielle est ici incontestablement réalisée; le recourant ne le conteste pas; il a d'ailleurs lui-même fait l'objet d'un redressement fiscal (v. partie fait, lit. G). 2.

Les art. 130 al. 3 aLI et 177 LIFD requièrent en outre une intention dolosive, l'agent doit avoir "sciemment", "intentionnellement" participé à l'infraction commise par le contribuable (FI 1991/0069 du 19 mai 1994, p. 15; R. Sieber, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, n. 6 et 21 ad art. 177 LIFD, qui cite une jurisprudence bernoise, StE (1996), B 101.3, no 5). Citant l'arrêt FI 1997/0069, l'ACI rappelle que "l'élément fondamental de l'instigation est l'influence décisive que l'instigateur exerce sur la volonté de l'instigué de commettre une infraction" (ATF 69 IV 205 = JdT 1944 IV 44; Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, p. 338 ss, no 93; FI 1991/0069 déjà cité, p. 15). "Entre la décision de mal agir et le comportement de l'instigateur doit exister un rapport de causalité" (ATF 74 IV 49 = JdT 1948 IV 151).

3. Le recourant a contesté toute participation active aux infractions commises par les employés de l'entreprise Y. _____ SA. Après instruction, sa présentation des faits paraît plausible. a) Toutes les données comptables requises pour la fixation des salaires - en particulier, pour les monteurs, les heures travaillées et les divers frais - étaient correctement saisies, le programme étant par ailleurs conçu pour calculer ensuite les charges sociales. Les témoignages recueillis ont confirmé ce point et il a été relevé que les fiches de salaire n'ont pas donné lieu à contestation de la part des intéressés. b) Fondé sur ces données supposées complètes, c'est bien la fiduciaire A. _____ qui établissait les certificats de salaire. Il est incontestable que certains de ces certificats étaient incomplets, sinon mal établis. En premier lieu, les allocations familiales n'y figuraient pas. Dans les certificats produits par l'ACI, en tant qu'ils concernent les périodes de calcul 1991 et 1992, la mention "Meroba" est portée sous la rubrique 2a et non sous "observations", donnant faussement à croire que le salaire brut indiqué plus haut comprend les allocations familiales. On observe cependant que, dans la pratique, cette erreur est relativement fréquente. En second lieu, ce sont les rubriques des indemnités pour frais qui ne sont pas remplies (il ressort de l'instruction que les croix portées à la main sur les documents produits par l'ACI sont le fait du taxateur). L'employée interrogée sur ce point a précisé que la fiduciaire disposait d'un programme pour l'établissement des certificats de salaire et qu'il suffisait de lancer ce programme. Elle a relevé qu'elle ignorait comment elle aurait pu faire figurer des croix dans les rubriques des indemnités pour frais et qu'elle n'avait pas reçu d'instruction particulière ce sujet. Il faut souligner encore à ce propos qu'il est systématiquement fait référence à la convention collective de travail sous "observations", au pied des certificats de salaire. c) Il ressort au demeurant de l'instruction que les certificats de salaire n'étaient pas - ou à tout le moins pas systématiquement - adressés à Y. _____ SA pour contrôle et signature, mais à Z. _____ SA. Généralement les certificats de salaire ne sont d'ailleurs pas signés. Parfois ils portent la signature d'un organe de Z. _____ SA, mais jamais celle du recourant (à tout

le moins sur les pièces au dossier). Cet état de fait corrobore les propos tenus par le recourant en audience sur les limites de ses attributions: directeur technique de Y. _____ SA, il y était chargé de la recherche des mandats, responsable ensuite de leur exécution, puis du suivi des entrées de liquidités. En fin d'exercice, une fois par année, il faisait établir la liste des travaux en cours. Toutes les questions financières étaient discutées au sein de Z. _____ SA (l'actionnaire) et le recourant n'était pas invité à donner son avis sur ces questions, qui - lui répétait-on - n'étaient pas censées le concerner. d) Ces considérations n'excluent pas une certaine négligence, d'autant plus - comme le relève l'autorité intimée - que le recourant aurait dû porter une attention particulière à ces questions lors des périodes de calcul 1991 et 1992, dès lors que l'administration cantonale lui avait "fait des remarques au sujet des certificats" lors d'un entretien qui s'était tenu le 25 février 1992. Cette négligence ne permet cependant pas au tribunal de retenir une volonté de participation, un comportement incitatif à l'égard des autres employés de l'entreprise. Le caractère intentionnel n'étant pas établi, le recourant doit être libéré des charges qui pèsent contre lui. 4. Vu l'issue du litige, l'émolument judiciaire et les frais de témoins (par 202 fr. 20) seront laissés à la charge de l'Etat. Obtenant gain de cause avec l'assistance d'un mandataire, le recourant a droit à des dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est admis. II. Les décisions rendues le 27 février 1996 par l'Administration cantonale des impôts en matière d'impôt fédéral, cantonal et communal sont annulées. III. Il n'est pas perçu d'émolument d'arrêt. IV. L'Etat de Vaud, soit le Département des finances, versera au recourant une indemnité de 2'000 (deux mille) francs à titre de dépens. Lausanne, le 27 décembre 2004 Le président: Le présent arrêt, en tant qu'il a trait à l'impôt fédéral direct, peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110)

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