

VD_OMNI FI.1996.0036 vom 28. Dezember 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-12-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0036

FR: VD_OMNI FI.1996.0036 du 28 décembre 2004

IT: VD_OMNI FI.1996.0036 del 28 dicembre 2004

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts | Reprises fiscales à l'encontre de plusieurs employés de la société ensuite de soustractions fiscales (certificats de salaire incomplets). Prononcés d'amendes (IFD/ICC) à l'encontre du directeur, organe de la fiduciaire chargée de la comptabilité générale de la société (mais non pas de la révision). La punissabilité de l'instigateur suppose une condition matérielle - la commission par un tiers d'une soustraction fiscale (ici réalisée) - et une intention dolosive. Les défaillances du programme informatique et les défauts d'instruction des collaborateurs de la fiduciaire qui établissaient les certificats de salaire, ainsi que les manquements de l'actionnaire et de sa filiale ne permettent pas de retenir une intention dolosive chez celui qui avait qualité de directeur, responsable au sein de la fiduciaire du contrôle des comptes de la société.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 28.12.2004 FI.1996.0036

X./ Administration cantonale des impôts | Reprises fiscales à l'encontre de plusieurs employés de la société ensuite de soustractions fiscales (certificats de salaire incomplets). Prononcés d'amendes (IFD/ICC) à l'encontre du directeur, organe de la fiduciaire chargée de la comptabilité générale de la société (mais non pas de la révision). La punissabilité de l'instigateur suppose une condition matérielle - la commission par un tiers d'une soustraction fiscale (ici réalisée) - et une intention dolosive. Les défaillances du programme informatique et les défauts d'instruction des collaborateurs de la fiduciaire qui établissaient les certificats de salaire, ainsi que les manquements de l'actionnaire et de sa filiale ne permettent pas de retenir une intention dolosive chez celui qui avait qualité de directeur, responsable au sein de la fiduciaire du contrôle des comptes de la société.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 28 décembre 2004
Composition M. Vincent Pelet, président, MM. Alain Maillard et Marc-Etienne Pache, assesseurs, M. Nader Ghosn, greffier recourant X. _____, à *****, représenté par l'avocat Jean-Christophe DISERENS, à Lausanne, autorité intimée Administration cantonale des impôts I autorité concernée Administration fédérale des contributions
Objet Recours X. _____ c/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) 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, A. _____ 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'B. _____ SA). b) La comptabilité générale de la société était tenue par la fiduciaire B. _____ SA, jusqu'à la fin de l'année 1993. Dès janvier 1991, par contrat – dit d'utilisateurs (voir plus loin, litt. D) – B. _____ 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 B. _____. Cette fonction était assurée par C. _____, chef comptable de la SRE, puis par D. _____ et, dès 1993, par la fiduciaire ATAG. 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, A. _____, 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, B. _____ a conclu avec Z. _____ SA et Y. _____ SA un contrat « d'utilisateurs ». Selon ce contrat, B. _____ 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 Taillens 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, A. _____, accompagné de X. _____, ont été entendus par l'ACI le 20 décembre 1993 dans les bureaux de la société. Ce même jour, l'ACI a écrit à X. _____ (avec copie à B. _____ 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 B. _____ 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 X. _____, accompagné de son conseil. 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'B. _____ SA, il est adressé à A. _____, directeur de Y. _____ SA par X. _____. Il invite A. _____ 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 X. _____) 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 A. _____ le 26 mars 1996).

F. Le 8 mars 1994, l'ACI a écrit à E. _____, 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. X. _____ expliquera ultérieurement que ni lui-même, ni B. _____ SA n'ont eu connaissance de cette lettre avant la procédure de recours. Le 6 avril 1994, E. _____ a répondu à l'ACI qu'il entreprenait, avec l'organe de révision ATAG, 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 B. _____ 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 B. _____ 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." 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, (A. _____, directeur) et à l'organe de révision, la fiduciaire B. _____, chargée alors d'établir les certificats de salaires. Nous n'avions 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. A. _____ nous avait donné un certain nombre de renseignements complémentaires et nous avait indiqué que M. F. _____, 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. (...)" X. _____ affirme tout ignorer des éléments qui auraient pu fonder des compléments d'impôts 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 A. _____ 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. En ce qui concerne à tout le moins A. _____, les rectifications concernent les allocations familiales, ainsi que le versement de frais fixes non mentionnés dans les certificats de salaire. Ces redressements ont été opérés selon une procédure simplifiée (avec majoration). Procédure à l'encontre de X. _____ H. Le 27 février 1996, l'ACI a notifié à X. _____ deux prononcés d'amendes pour

participation intentionnelle (complicité) 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 portent sur les montants suivants :

Période 1991 - 1992	Période 1993 - 1994	Total : IFD	fr.
1'500,--	fr. 3'000,--	fr. 4'500,--	ICC
3'000,--	fr. 6'000,--	fr. 9'000,--	Ces décisions reprennent

les éléments figurant dans les prononcés notifiés à A. _____, en ajoutant à l'intention du recourant X. _____ : "que vous étiez au courant du caractère inexact des certificats de salaire dans la mesure où vous vous occupiez de la comptabilité de la société et que vous élaboriez les certificats, que vous nous avez signalé que lesdits certificats sont établis par la société Y. _____ SA 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 vous étiez par ailleurs à cette époque l'organe responsable au sein de votre fiduciaire du mandat de contrôle des comptes conféré par la société Y. _____ SA, que bien que notre enquête 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 vous rendre complice des infractions commises par les employés d'Y. _____ SA, que nous sommes dès lors en présence d'une complicité / participation intentionnelle, que la présente décision tient compte de votre situation financière et de votre collaboration ...". I.

Le 27 mars 1996, X. _____ a déposé un recours contre la décision rendue en matière d'impôt cantonal et communal, ainsi qu'une réclamation en matière d'impôt fédéral, en déclarant d'emblée consentir à ce que celle-ci soit transmise au Tribunal administratif, conformément à l'art. 132 al. 2 LIFD. Le recourant a conclu, avec dépens, à ce qu'aucune amende ne lui soit infligée. A l'appui de ses conclusions, le recourant fait valoir qu'B. _____ SA n'a jamais été l'organe de révision de Y. _____ SA, mais un exécutant : - Jusqu'en 1991, les certificats de salaire ont été établis par Y. _____ SA, à l'exclusion d'B. _____ SA, dont la seule prestation consistait à mettre à disposition un employé qui montrait au comptable de Y. _____ SA la manière de passer les écritures, soit une assistance strictement limitée à une indication technique. B. _____ ne disposait alors d'aucun élément lui permettant d'apprécier le bien-fondé des opérations passées par l'utilisation de son matériel informatique. - Le contrat " d'utilisateurs " conclu le 30 janvier 1991 notamment avec Y. _____ SA montre que le rôle d'B. _____ SA n'est pas allé au-delà de la seule mise à disposition de matériel informatique, sans autre conseil ou assistance, sinon technique. La seule réserve à cette utilisation exclusive concerne l'établissement des certificats de salaire du personnel de l'administration de Y. _____ SA, cette réserve étant liée à des questions de confidentialité au sein de l'entreprise. Dès 1991, B. _____ SA a établi les certificats de salaire du personnel administratif, sur la seule base des indications fournies par Y. _____ SA. Quant aux griefs ayant trait aux prestations versées par la caisse de compensation, il est répondu que leur montant ne peut être mentionné dans les certificats de salaire puisque la caisse ne fournit de renseignements qu'aux bénéficiaires. Enfin, les instructions données le 9 mars 1987 par l'ACI sur le traitement dans les certificats de salaire des indemnités forfaitaires et non forfaitaires

versées aux cadres et au personnel du service externe (avis cité plus haut sous litt. C) ont été données à Y. _____ SA qui les a traitées elle-même, sans qu'B. _____, ni le recourant n'aient quelque contrôle à opérer. L'ACI a déposé le 2 septembre 1996 une réponse, concluant au rejet du recours. Pour l'intimée, par ses actes ou omissions, le recourant - s'il n'a pas joué un rôle incitatif dans le processus décisionnel - a au minimum "favorisé" ou "facilité" les soustractions commises par une partie des employés de Y. _____ SA ou encore leur a "prêté son assistance" à cet effet. L'ACI considère que le recourant a agi sciemment, intentionnellement. A cet égard, elle invoque: - son entretien avec A. _____, les courriers de Y. _____ SA du 4 février et du 18 mai 1994, dont il ressort que X. _____ était effectivement au courant du caractère inexact des certificats de salaire établis pour les employés de la société; - le fait que des certificats inexacts ont été établis en 1993, alors que l'enquête à ce sujet avait débuté une année plus tôt; - l'amende infligée le 11 avril 1983 à Y. _____ SA, quand la fiduciaire B. _____ SA et en particulier X. _____ étaient responsables du contrôle des comptes de la société; - l'analyse "détail de la note d'horaires et débours du 24.02.1994" adressée par B. _____ SA à Y. _____ SA, qui démontre que la fiduciaire B. _____ SA a effectué elle-même, sur la base des renseignements fournis par sa cliente, les certificats de salaire incriminés; - sur la question des prestations de la caisse de pension, l'absence de toute indication sur ce point dans les certificats de salaire établis pour les périodes de calcul concernées (1989-1990, 1991-1992) où le nom même de la caisse fait défaut. En conclusion, explique l'ACI, les amendes infligées sont tout à fait justifiées, si l'on prend en considération la culpabilité du recourant, son expérience professionnelle, l'importance des montants soustraits par les employés de Y. _____ SA et sa situation financière (le revenu imposable du recourant s'élevait à 179'600 fr. pour l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1993-1994 (180'000 fr. pour l'impôt fédéral) et à 203'400 fr. pour l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1995-1996 (204'500 fr. pour l'impôt fédéral). J. _____ Le 11 novembre 1996, le recourant X. _____ a produit un mémoire complémentaire. Le recourant y confirme ses conclusions, en apportant notamment les précisions suivantes: "(...) La fiduciaire B. _____ SA est dirigée par trois directeurs de rang égal, dont le recourant. Dans le cadre de la répartition des tâches, le recourant a été chargé du dossier de l'entreprise Y. _____ SA, qu'il a suivi avec le concours de plusieurs collaborateurs dont les noms figurent sur le détail des différentes notes d'honoraires adressées à Y. _____ SA dès le 26 janvier 1990, et qui couvrent la période litigieuse (pièces 51 à 56). L'activité du recourant telle qu'elle ressort des différentes notes détaillées n'a en rien concerné ni l'établissement, ni l'impression des certificats de salaire critiqués par l'ACI. On constate d'ailleurs, sur les mêmes documents, que la fiduciaire B. _____ SA n'a pas établi les certificats de salaire, mais en a assuré l'impression, après que leurs données ont été introduites par un employé de Y. _____ SA, avec l'assistance technique prévue par le contrat d'utilisateur dès janvier 1991. Demeure réservé le traitement des salaires du personnel d'administration de Y. _____ SA, que l'on retrouve dans les prestations d'B. _____ SA fournies par G. _____. Le travail de cette dernière a effectivement consisté à établir les certificats de salaire de cette catégorie d'employés de Y. _____ SA. (...) L'intervention d'B. _____ en ce qui concerne les certificats de salaire consistait exclusivement à procéder à leur impression après que les données ont été introduites par un employé de Y. _____ SA, - en général H. _____ - avec l'aide technique (au sens exclusivement informatique du terme) d'un de ses employés. On ne voit pas comment une telle intervention pouvait permettre à B. _____ SA, quel que soit celui de ses employés qui participait à la

démarche, de se rendre compte du caractère inexact ou incomplet des certificats litigieux. Cela est d'autant plus vrai qu'on sortait dans un premier temps un listing en brouillon qui était adressé à Y._____ SA pour déterminations avant d'être imprimé sous sa forme définitive." Par avis du 24 avril 1997, le juge instructeur a joint la présente cause avec la procédure FI 1996/0035 concernant le recours interjeté par A._____ contre les prononcés d'amendes qui lui ont été notifiés à raison du même complexe de faits. La jonction des causes concerne toutefois uniquement l'instruction et non le jugement. K. Le tribunal a tenu audience le 7 décembre 2004 en présence de A._____, de son conseil, des représentants de l'ACI, mais en l'absence de X._____, représenté par son mandataire. Il a été procédé à l'audition de trois témoins, dont les déclarations ont été ténorisées. Les conseils du recourant et de A._____ ont requis ensuite la suspension de l'instruction jusqu'à l'audition de X._____. Après délibération, il est apparu que cette requête n'avait plus d'objet. Considérant en droit 1. Pour prononcer les amendes litigieuses, l'ACI s'est fondée 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 plus. 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. a) En premier lieu, il convient de relever que toutes les données comptables requises pour la fixation des salaires - en particulier pour les monteurs, les heures travaillées et les divers frais - étaient communiquées par l'entreprise Y._____ SA et saisies par un collaborateur de l'entreprise ou de la fiduciaire. Les témoignages recueillis ont confirmé que les fiches de salaire n'ont pas donné lieu à contestation de la part des intéressés; on en conclut que la collation des données, leur transfert et leur saisie étaient correctement opérés. b) C'est au stade ultérieur de l'établissement des certificats de salaire que des manquements se sont fait

jour. En sa qualité de directeur, le recourant a "suivi" - comme il l'expose lui-même dans sa réplique - le dossier de l'entreprise Y. _____, avec le concours de plusieurs de ses collaborateurs. Ainsi que cela ressort du témoignage même d'une comptable au service de la fiduciaire, ce suivi accusait de graves lacunes. La collaboratrice entendue comme témoin 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 sur ce point. De même, on peut le constater, elle n'avait pas reçu non plus d'instruction précise au sujet des allocations familiales: dans les certificats de salaire 1989-1990, il n'est pas même fait mention de la caisse Meroba; cette mention figure en revanche dans les certificats des années 1991-1992, mais sous la rubrique 2a, plutôt que sous "observations" (donnant ainsi faussement à croire que le salaire brut indiqué plus haut comprenait les allocations familiales). En somme, à l'entendre, cette collaboratrice - en dépit de sa formation - ne semble pas s'être rendu compte des erreurs contenues dans les certificats qu'elle adressait ensuite, apparemment à Z. _____ SA - l'actionnaire de la société Y. _____ SA - sinon à la société Y. _____ SA elle-même, pour contrôle et signature. c) Même si l'on pouvait attendre de Z. _____ SA - ou éventuellement de Y. _____ SA - qu'elle procède à son tour à un contrôle, la société fiduciaire apparaît incontestablement responsable de graves manquements. En ce qui le concerne, le recourant s'en défend en soulignant qu'il n'a lui-même en rien participé à l'établissement et à l'impression des certificats de salaire incomplets du personnel de Y. _____ SA, comme le montreraient les notes d'honoraires détaillées établies par la fiduciaire. Sur ce point, le tribunal admet néanmoins que le recourant a fait preuve de négligence, dès lors qu'il était responsable du suivi du dossier de l'entreprise. En revanche, l'instruction n'a pas permis d'apporter la preuve d'une intention dolosive; on ne voit pas en quoi le prétendu instigateur aurait d'une manière ou d'une autre exercé une influence décisive sur des contribuables pour les amener à des soustractions d'impôt. L'intimée le reconnaît elle-même dans son mémoire. Elle relève que le recourant a toutefois "favorisé" ou "facilité" les soustractions commises ou encore "a prêté son assistance à cet effet", mais sans parvenir à démontrer le caractère intentionnel d'un tel comportement. A bien considérer les circonstances de l'espèce, il apparaît plutôt que les collaborateurs de l'entreprise Y. _____ ont bénéficié des défaillances d'un programme informatique et des défauts d'instruction des collaborateurs de la fiduciaire qui établissaient les certificats de salaire (ainsi que des manquements de l'actionnaire ou de sa filiale). d) Ces considérations conduisent à l'admission du recours, sans qu'il y ait lieu d'entendre encore le recourant lui-même ou de procéder à d'autres mesures d'instruction (auxquelles l'autorité intimée s'est d'ailleurs à juste titre opposée). 4. Vu l'issue du litige, les frais de justice seront laissés à la charge de l'Etat. Le recourant, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire, 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 1'800 (mille huit cents) francs à titre de dépens. Lausanne, le 28 décembre 2004 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint 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.