

VD_OMNI FI.1997.0144 vom 11. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0144

FR: VD_OMNI FI.1997.0144 du 11 décembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1997.0144 del 11 dicembre 2000

Regeste

c/ACI | Ristournes, reprises des éléments imposables sur 10 ans; amendes; soustraction fiscale; part privée. L'indication d'une part privée dans les frais généraux d'une SNC ne permet pas une révision de la taxation définitive au motif que la somme indiquée pour la part privée était sous évaluée; réduction du coefficient d'amende pour bonne collaboration.

Erwägungen

E. 6

LI). L'art. 2 al. 2 let. a LC prévoit cependant que la loi sur les contraventions ne s'applique pas à celles dont la répression est de la compétence des autorités fiscales. Les dispositions générales du code pénal ne sont donc pas applicables au contraventions de l'art. 128 LI (ATF non publié du 22 mai 1997 consid. 5). c) La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale selon l'art. 128 LI suppose d'une part, que le contribuable se soustrait à l'impôt et d'autre part, qu'il élude dans ce but les obligations qui lui incombent en vertu de la loi. La soustraction n'est punissable que si le contribuable a commis une faute, en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations fiscales qui lui incombent. Lorsque le contribuable est conscient du caractère inexact ou incomplet de la déclaration, il est en général admis qu'il agit intentionnellement (ATF 114 Ib 27). Le contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. S'il a des doutes concernant ses obligations fiscales, il doit faire en sorte de les lever ou en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n 6s). d) Il convient donc de déterminer si les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale sont remplies. aa) A cet égard, les obligations fiscales du contribuable sont précisées aux art. 20 et 24 LI. Selon l'art. 20 al. 1 LI, tout revenu, même accessoire, provenant d'une activité dépendante ou indépendante, est imposable. Il s'agit notamment du revenu des activités indépendantes (commerce, industrie, métiers), tenant compte des prélèvements de l'exploitant à des fins privées (let. b). L'art. 24 LI exclut expressément la déduction des dépenses que le contribuable consent pour son entretien et celui de sa famille (arrêt FI 97/157 du 9 décembre 1999). bb) En l'espèce, les contribuables n'ont pas déclaré les ristournes comme un revenu, contrairement à ce que prévoit l'art. 20 al. 2 let b LI. Pour l'estimation de la part privée, la sous évaluation a pour effet de grever le revenu de dépenses que l'art. 24 LI ne permet pas de déduire; par ailleurs, les art. 20 et 24 LI imposent au contribuable d'annoncer une part privée qui correspond dans la mesure du possible aux frais privés effectifs. Les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont donc réunis. cc) En ce qui concerne la condition subjective de la faute, le tribunal retient l'appréciation de l'autorité intimée selon laquelle la soustraction est intentionnelle pour les ristournes. Les recourants

devaient savoir que ces revenus supplémentaires n'étaient pas déclarés ni enregistrés dans les comptes précisément pour éviter de devoir payer un impôt sur ce type de gain. En revanche, le tribunal estime ne pas pouvoir retenir une faute, même par négligence, à l'encontre des recourants dans l'appréciation de la part privée qu'ils ont déclarée. Le fait de déclarer la part privée montre qu'ils n'avaient pas la volonté de commettre une soustraction fiscale de sorte que l'élément subjectif de la faute ne peut être retenu. Enfin, la décision attaquée n'applique la pénalité de 10% que sur les reprises concernant les ristournes, sans inclure la reprise de 4'000 fr. sur la part privée pour les autres périodes fiscales, qui avaient fait l'objet de taxations provisoires. La reprise sur la part privée n'est donc pas constitutive d'une soustraction fiscale. 4.

a) Il convient encore de déterminer si le montant des amendes est en rapport avec la faute commise (art. 128 al. 3 LI). A cette fin, le département a précisé, dans un rapport du 5 août 1992, les critères à retenir : "5. Dans le cadre fixé par la loi (amende pouvant aller jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci), le montant de la pénalité doit être fixé d'après la gravité objective et subjective de l'infraction. La gravité objective trouve sa mesure dans le rapport entre les éléments soustraits et les éléments totaux (éléments soustraits et éléments de la taxation rectifiée). En règle générale, la soustraction est: - légère lorsque le rapport précité est inférieur à 20%, - moyenne, lorsque ce rapport est compris entre 20 et 50% - et grave, lorsque ce rapport est supérieur à 50%. La gravité subjective de l'infraction sera déterminée en tenant compte des facteurs suivants: - infraction sans ou avec usage de pièces justificatives fausses ou falsifiées (soustraction "simple" ou "qualifiée") - la nature de la soustraction (soustraction consommée ou tentative), - le degré de culpabilité (soustraction intentionnelle, par négligence grave ou légère), - le comportement du contribuable lors du contrôle (opposition au contrôle, absence de collaboration, participation active au rétablissement d'une situation conforme au droit, annonce spontanée), - les antécédents du contribuable. La fixation de l'amende, lorsque la même prestation soustraite est imposée dans le chef de la société, puis auprès de son bénéficiaire, tient compte de ce cumul. On tiendra compte enfin du revenu et de la fortune imposable du contribuable, de son état civil et de ses charges diverses. Le tableau ci-dessous, établi par le Département des finances, sert de guide à la fixation des amendes: Nature de l'infraction quotité de l'amende

| Nature de l'infraction | quotité de l'amende |
|---------------------------|---------------------|
| soustraction légère | 1,5 à 2 |
| soustraction moyenne | 1,5 à 3,5 |
| soustraction grave | 2 à 5 |
| A: Soustraction qualifiée | |
| 1. sans collaboration | 1,5 à 2 |
| 1.2. avec collaboration | 1 à 1,75 |
| 1.3. annonce spontanée | 1,5 à 2,25 |
| B. Soustraction simple | |
| 2. Intentionnelle | |
| 2.1. sans collaboration | 1 à 1,5 |
| 2.2. avec collaboration | 1,25 à 2 |
| 2.3. annonce spontanée | 1,5 à 2,5 |
| 3. Négligence grave | |
| 3.1. sans collaboration | 0,5 à 1 |
| 3.2. avec collaboration | 0,75 à 1,5 |
| 3.3. annonce spontanée | 1 à 2 |
| 4. Négligence légère | |
| 4.1. sans collaboration | 0,3 à 1 |
| 4.2. avec collaboration | 0,4 à 1,25 |
| 4.3. annonce spontanée | 0,5 à 1,5 |

En cas de tentative de soustraction, les quotités indiquées sont en principe réduites de moitié. En aucun cas, les amendes ne seront inférieures au montant qui serait dû au titre d'intérêts de retard, si de tels intérêts pouvaient être mis à charge du contribuable. Dans l'affaire dite des ristournes, les soustractions commises sont des soustractions qualifiées, les comptabilités établies par les contribuables et produites à l'appui de leurs déclarations étant incomplètes. Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales." b) Ces directives, internes à l'administration fiscale

cantonale, n'ont pas force de loi et elles ne lient pas le tribunal. Cependant, elles constituent un élément de référence permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables et qui sert de base pour apprécier le montant de l'amende (voir notamment l'arrêt FI 94/013 du 23 mars 2000), dès lors que les dispositions générales du code pénal ne sont pas applicables (consid. 4b ci-dessus). Il convient encore de préciser que l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH) s'applique aux procédures pénales fiscales (ATF 121 II consid. 4b 264-265); cette disposition prévoit notamment que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera du bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Ces garanties de procédure sont actuellement reprises pour l'essentiel aux art. 29, 30 et 32 de la nouvelle Constitution fédérale du 18 avril 1999 (nCst). c) En l'espèce, il faut admettre que les soustractions ont été découvertes au sens de l'art 128 al. 2 LI lors de la notification de l'avis d'ouverture de l'enquête le 30 novembre 1992, soit avant la fin de la période de taxation 1991-1992. Les soustractions concernant les deux périodes précédentes (1987-1988 et 1989-1990), qui ont fait l'objet de taxations définitives, peuvent entraîner le prononcé d'une amende pour soustraction consommée au sens de l'art. 129 al. 2 let. b LI. Pour ces périodes, le rapport entre les éléments soustraits et la totalité du revenu imposable est inférieur à 20% (4% pour la période 1987-1988 et 5% pour 1989-1991) de sorte que la soustraction peut être qualifiée de légère au sens des directives cantonales. Enfin, la collaboration du recourant au rétablissement de sa situation fiscale a été bonne. Les recourants ont d'ailleurs fait état de démarches que l'ancien mandataire E. _____ aurait effectuées en 1991 auprès de la Commission d'impôt de Morges pour éclaircir certains points de la déclaration d'impôt, mais sans succès. Si ces démarches ne peuvent être assimilées à une annonce spontanée en ce qui concerne les ristournes, elles confirment cependant la bonne qualité de la collaboration des recourants en vue de régulariser leur situation fiscale. Pour une soustraction intentionnelle de gravité légère avec collaboration du contribuable, la directive de l'administration prévoit d'appliquer un coefficient de 0.5 à 1.25. L'autorité intimée a indiqué avoir retenu un coefficient de 1 pour la soustraction concernant les ristournes; mais cette solution ne tient pas compte du niveau de collaboration des recourants. Le tribunal estime qu'il peut être fait application du minimum de 0.5. En outre, aucune amende ne peut être prononcée pour les reprises concernant l'appréciation de la part privée. Les prononcés d'amendes doivent ainsi être annulés et l'autorité intimée invitée à fixer le montant des amendes uniquement sur les reprises concernant les ristournes non déclarées pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 avec un coefficient de 0.5. Enfin, la pénalité de 10% n'a été comptée que sur les ristournes non déclarées pour les périodes fiscales suivantes qui ont fait l'objet de taxations provisoires, ce qui se justifie et correspond à un supplément d'impôt relativement peu élevé; le revenu imposable n'est ainsi majoré que de 1370 fr. pour la période fiscale 1991-1992, de 20 fr. pour la période fiscale 1993-1994 et de 80 fr. pour la période fiscale 1995-1996. B

Recours concernant l'impôt fédéral direct. 5. En droit fédéral, le tribunal est également tenu d'appliquer le droit d'office sans être lié par les moyens ou les conclusions des parties; il dispose en effet des mêmes compétences que l'autorité de première instance dans la procédure de taxation et il peut modifier la décision attaquée à l'avantage ou au détriment du contribuable (art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD). Compte tenu du délai écoulé depuis les périodes de taxation en cause, il convient aussi d'examiner d'office si les règles relatives à la prescription du droit de taxer et de prononcer des amendes sont respectées. a)

L'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après : la loi fédérale ou LIFD) a abrogé l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception de l'impôt fédéral direct (ci-après l'arrêté fédéral ou AIFD). Cependant, tous les rappels d'impôt et prononcés d'amendes litigieux se rapportent à des périodes de calcul antérieures à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fédérale. Le principe de la non-rétroactivité, déduit de l'art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst.) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler un état de fait qui a pris naissance avant l'entrée en vigueur du nouveau droit mais se prolonge après son entrée en vigueur. Une telle rétroactivité est en principe admise sous réserve du respect des droits acquis (ATF non publié précité du 22 mai 1997 consid. 7a et les références citées). Une créance soumise à prescription est un fait durable auquel le nouveau droit peut s'appliquer sans déployer d'effet rétroactif proprement dit; il est ainsi admissible de soumettre à de nouveaux délais de prescription des créances nées et devenues exigibles sous l'empire de l'ancien droit et qui ne sont pas prescrites ou périmées au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Les délais prévus par celui-ci commencent en principe à courir à partir de son entrée en vigueur (ATF 107 Ib 198 ss). En revanche, ce principe ne s'applique pas en matière de poursuite des infractions pénales pour lesquelles le nouveau droit ne s'applique que si les délais qu'il prévoit sont plus courts que ceux de l'ancien droit (ATF précité non publié du 22 mai 1997 consid. 8). b) La nouvelle loi fédérale est donc applicable à la prescription des rappels d'impôt (consid. 5a ci-dessus). S'agissant de la prescription relative, l'art. 152 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint 10 ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1); pour la prescription absolue, le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 2). Comme la première période fiscale en cause remonte à 1987-1988, le délai de prescription du droit d'ouvrir la procédure de rappel arrive à échéance le 1er janvier 1999; ce délai est clairement respecté dès lors que l'avis d'ouverture de l'enquête a été notifié le 30 novembre 1992 à la société recourante. En outre, le délai de la prescription absolue arrive à échéance le 1er janvier 2004 de sorte qu'il est également respecté par la notification du présent arrêt. c) En ce qui concerne le délai de prescription applicable aux prononcés d'amendes, l'art. 134 AIFD prévoit que le droit d'engager la procédure en soustraction s'éteint cinq ans après la période de taxation en question. Selon la jurisprudence, cette disposition ne doit pas être considérée comme une règle sur la prescription absolue de l'action pénale; elle doit plutôt être mise en relation avec les règles concernant les rappels d'impôt fiscaux, qui s'appliquent à l'ouverture des procédures dans des délais déterminés. Le délai de cinq ans est ainsi un délai de péremption ne pouvant être prolongé mais qui est sauvegardé par l'ouverture de la procédure en soustraction (ATF du 12 avril 1985 publié aux Archives 54, 578 et traduit à la RDAF 1987, 265). Ainsi, l'arrêté fédéral ne comporte aucun délai pour la prescription absolue de la procédure en soustraction. Le Tribunal fédéral a considéré qu'il s'agissait d'une lacune qu'il convenait de combler par le juge, comme s'il agissait en qualité de législateur, par l'application des principes généraux du droit (ATF 112 Ia 263 consid. 5). Il a relevé que la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct prévoit pour la soustraction d'impôt consommée un délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD) et que ce délai est interrompu par tout acte de procédure tendant à la poursuite de l'infraction; mais

qu'il ne pouvait être prolongé de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). La soustraction d'impôt se prescrit ainsi 15 ans après la fin de la période fiscale en question. Cette réglementation étant identique à celle prévue par la législation fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, le Tribunal fédéral a estimé que le législateur se serait prononcé pour une solution semblable s'il avait voulu régler la prescription de la poursuite de l'action pénale dans l'arrêté fédéral. Ainsi, pour combler la lacune de l'arrêté fédéral de 1940 sur la prescription absolue de l'action pénale, le Tribunal fédéral a estimé qu'il fallait retenir la solution du délai de 15 ans que le législateur a prévu à l'art. 185 al. 1 let. b LIFD pour l'impôt fédéral direct (ATF 119 Ib 311, spécialement 320, 323 consid. 4, aussi publié aux Archives 63, 307 et traduit à la RDAF 1995, 118). Pour la prescription absolue de la tentative de soustraction, la jurisprudence a aussi retenu le délai de 6 ans qui résulte de l'art. 184 al. 1 let. a LIFD pour les infractions commises avant son entrée en vigueur (ATF rendu le 10 août 1998 en la cause X c/ Administration cantonale des impôts de Nidwald, publié à la Revue fiscale 1998, 733). d) En résumé, la prescription relative du droit d'ouvrir la procédure pénale en soustraction reste régie par l'art. 134 AIFD, qui prévoit un délai de 5 ans plus favorable que le délai de 10 ans du nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b LIFD) et la prescription absolue s'élève à 15 ans en application de la jurisprudence fédérale précitée (ATF 119 Ib 320-323 consid. 4). Pour la tentative de soustraction, le nouveau droit fixe la prescription relative du droit d'engager la poursuite pénale à quatre ans (art. 184 al. 1 let. a LIFD); ce délai est donc plus court que l'ancien délai de cinq ans; cependant, la loi fédérale définit de manière différente le point de départ du délai, qui court dès "la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise", alors que l'art. 134 AIFD fixe le point de départ du délai de cinq ans après la clôture de la période de taxation en cause. Ainsi, lorsque que la clôture définitive de la procédure de taxation correspond avec la fin de la période de taxation en cause, la prescription relative de quatre ans du nouveau droit est plus favorable; en revanche, si la clôture définitive de la procédure intervient plus d'une année après la fin période de taxation en cause, l'ancien droit reste plus favorable au contribuable. e) En l'espèce, pour la prescription applicable à la contravention de soustraction consommée, le délai de cinq ans fixé par l'art. 134 AIFD pour engager la procédure a été respecté par l'envoi de l'avis d'ouverture de l'enquête, le 30 novembre 1992; le délai de la prescription absolue de 15 ans arrive seulement à échéance le 1er janvier 2004, de sorte qu'il est également respecté. En ce qui concerne les délais de prescription applicables à la tentative de soustraction, le délai de cinq ans de l'art. 134 AIFD, avec le point de départ qui est fixé à la fin de la période de taxation (et non pas dès la clôture définitive de la procédure) est plus favorable au contribuable. Ce délai arrive à échéance le 1er janvier 1994 et il a été respecté par la notification de l'avis d'ouverture de l'enquête pour soustraction le 30 novembre 1992. En ce qui concerne la prescription absolue applicable à la tentative de soustraction, le délai de 6 ans prévu par l'art. 184 al. 1 let. a LIFD s'applique dès lors que l'ancien régime de l'AIFD ne prévoit aucun délai. Ce délai commence à courir à partir de la "clôture définitive de la procédure au cours de laquelle (...) la tentative de soustraction a été commise" (art. 184 al. 1 let. a LIFD), c'est-à-dire à la date de la notification de la décision attaquée, le 14 juillet 1997; il arrive ainsi à échéance le 14 juillet 2003 et il est également respecté par la notification du présent arrêt. f) Enfin, l'autorité intimée a prononcé des amendes pour soustraction fiscale consommée en rapport avec les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 et pour tentative de soustraction en ce qui concerne la période 1991-1992, qui a fait l'objet d'une taxation provisoire. Aucune amende n'a été prononcée pour les périodes

fiscales 1993-1994 et 1995-1996. L'arrêté fédéral, qui prévoit la possibilité de procéder à des taxations provisoires (art. 114 al. 4 AIFD) ne fixe pas de règle comparable à celle de l'art. 98 LI selon laquelle la taxation provisoire devient automatiquement définitive après l'écoulement d'un certain délai. La taxation de la période fiscale 1991-1992 a donc conservé son caractère provisoire au moment où la décision attaquée a été prise. 6. a) La nouvelle loi fédérale sépare la procédure concernant le rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) de celle relative à la poursuite d'infractions à caractère pénal (art. 174 à 185 LIFD). Cette distinction se justifie par le fait que la nature des créances en jeu est différente. L'amende réprimant la soustraction fiscale selon l'art. 129 AIFD ou l'art. 175 LIFD est une sanction à caractère pénal soumise aux règles conventionnelles de l'art 6 CEDH, alors que le rappel d'impôt est une prétention fiscale comparable à la créance primitive d'impôt. Il s'agit en effet de prélever au cours d'une nouvelle taxation les impôts qui n'ont pas été perçus à tort. Le rappel d'impôt est une révision, en faveur du fisc, de la décision de taxation entrée en force et il n'a pas de caractère pénal (ATF 121 II 265 consid. 4b). Ainsi, l'assujettissement au rappel d'impôt se détermine toujours selon le droit qui était en vigueur pendant la période fiscale sur laquelle porte le rappel et non pas selon le droit le plus favorable au contribuable (ATF rendu le 8 mai 1998 en la cause A.X. c/ l'Administration fiscale du canton de Berne, traduit à la RDAF 1999, 543, consid. 1b 546-547). b) L'arrêté fédéral de 1940 ne prévoit pas la possibilité de réviser les décisions de taxation en force et définitives; mais cette faculté avait été admise par le Tribunal fédéral comme un droit déduit de l'art. 4 aCst., notamment lorsque la révision intervenait sur l'initiative de l'autorité de taxation au détriment du contribuable, même en l'absence d'une base légale expresse (ATF 78 I 200 consid. 1, 87 I 178-179 consid. 3, RDAF 1971 p. 110 ss); cette solution se justifiait notamment par rapport aux règles applicables à la révision des arrêts du Tribunal fédéral (art. 136 et 137 OJ; voir aussi les ATF 111 Ib 210-211 consid. 1, 105 Ib 251-252 consid. 3a, 103 Ib 88 consid. 1; voir aussi G. Steinmann, Die Revision im Wehrsteurrecht, in Revue fiscale n° 34 p. 194 ss ainsi que H. Masshardt et F. Gendre, Commentaire IDN 1980, p. 434). Par ailleurs, l'arrêté fédéral lie la procédure de répression de l'infraction à celle de la perception de l'impôt soustrait, ce qui résulte expressément du texte des art. 129 al. 2 AIFD ("... est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait. Ce montant doit être payé en plus de l'amende."), 132 al. 2 AIFD ("...l'administration cantonale ... fixe le montant de l'amende et de l'impôt et notifie sa décision au contrevenant...") et 135 AIFD ("Pour la perception des montants soustraits et des amendes..."). Cette relation étroite entre le rappel de l'impôt soustrait et le prononcé de l'amende pour soustraction fiscale a amené le Tribunal fédéral à considérer que le rappel ne pouvait être ordonné que si tous les éléments constitutifs de l'infraction fiscale, notamment l'élément subjectif de la faute, étaient réalisés (ATF du 21 janvier 1983 rendu en la cause G c/ canton de St Gall consid. 2, publié aux Archives 52, 454 et traduit à la RDAF 1984, 282; voir aussi l'ATF du 29 septembre 1986 publié aux Archives 57, 218 et traduit à la RDAF 1989, 429). c) Les rappels d'impôt ordonnés pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990, qui ont fait l'objet de taxations définitives, sont donc subordonnés à la réalisation de tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale. 7. a) L'art. 129 al. 1 AIFD définit la soustraction fiscale de la manière suivante : Celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt pour la défense nationale en éludant les obligations qui lui incombent dans la procédure de taxation, de réclamation, de recours ou d'inventaire (let. a) ou en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes (let. b), est passible d'une amende allant jusqu'à quatre

fois le montant soustrait; ce montant devant être payé en plus de l'amende. La tentative de soustraction est définie par l'art. 131 al. 2 AIFD : S'il apparaît, au cours de la procédure de taxation, d'inventaire, de réclamation ou de recours, que le contribuable, en vue d'obtenir une taxation moins élevée ou un inventaire insuffisant, a donné des indications inexactes ou incomplètes ou a tenté en produisant des documents faux, falsifiés ou inexacts, d'induire en erreur, sur des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de son obligation fiscale, les autorités chargées de fixer le montant de l'impôt pour la défense nationale, l'amende sera de 20 à 20'000 francs. b) Dans une circulaire du 28 mai 1958, qui a fait l'objet d'une édition complémentaire en 1987, l'Administration fédérale des contributions a édicté des "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions". Selon ces instructions, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsque les trois éléments suivants sont réunis : Il faut tout d'abord la soustraction d'un montant d'impôt; c'est-à-dire une taxation insuffisante par rapport aux exigences de l'arrêté fédéral ou l'absence même d'une taxation qui aurait dû intervenir (1ère condition); ensuite, il faut que l'insuffisance de la taxation ou l'absence de taxation soit imputable à la violation d'une obligation imposée au contribuable par l'arrêté fédéral (2ème condition), et qu'il s'agisse d'une violation fautive, c'est-à-dire commise intentionnellement ou par négligence (3ème condition). La première et la seconde conditions (éléments objectifs de l'infraction) sont remplies lorsqu'une partie du revenu et de la fortune pour les personnes physiques, ou du bénéfice et du capital pour les personnes morales, échappe à l'impôt à la suite de l'omission de déclarer des revenus, des recettes ou des prestations dans les déclarations d'impôt concernant les périodes fiscales en cause. La troisième condition (élément subjectif de l'infraction) est celle de la faute. c) Les éléments constitutifs de la soustraction d'impôt et de la tentative de soustraction prévus par le nouveau droit fédéral aux art. 175 et 176 LIFD sont similaires à ceux définis par l'arrêté fédéral. Comme l'art. 129 al. 1 AIFD, l'art. 175 al. 1 LIFD vise le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. Dans les deux cas, le contribuable n'exécute pas les obligations qui lui incombent pour déclarer un fait constitutif d'un prélèvement d'impôt et il doit agir soit intentionnellement, avec conscience et volonté, soit par négligence (ATF du 10 juin 1998 rendu en la cause Administration fiscale du canton de Berne c/ X, traduit à la RDAF 1999, 555). En outre, l'art. 176 LIFD réprime aussi la tentative de soustraction en prévoyant que celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni de l'amende. 8. Il convient d'examiner en premier lieu si les conditions objectives de la soustraction fiscale sont réalisées, c'est-à-dire si la violation d'une obligation fiscale a entraîné une taxation insuffisante par rapport aux exigences de l'arrêté fédéral. a) Selon l'art. 21 AIFD, l'impôt se calcule sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recettes (al. 1). L'art. 22 al. 1 let. a AIFD précise que les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu sont déduits du revenu brut. Il s'agit des dépenses immédiates et directes faites pour obtenir le revenu imposable et pour maintenir la source de revenu, qui correspondent en principe aux frais généraux autorisés par l'usage commercial au sens de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD (H. Masshardt et F. Gendre , Commentaire IDN 1980, p. 140-141). En l'espèce, l'examen effectué par le tribunal pour les reprises ordonnées en vertu du droit cantonal (consid. 3) est également valable pour l'impôt fédéral direct. Les ristournes devaient être déclarées comme un revenu imposable en vertu de l'art. 21 AIFD; en outre, la part des dépenses privées ne pouvait être

déduite du revenu au titre des frais généraux en vertu de l'art. 22 AIFD. En encaissant les ristournes sans inscrire les montants reçus dans les comptes et en déduisant du revenu de l'entreprise des frais et dépenses qui n'entraient pas dans la catégorie des frais généraux déductibles, la taxation effectuée était inférieure au montant normalement dû selon l'arrêté fédéral. Les conditions objectives de la soustraction fiscale sont donc remplies. b) Il reste à déterminer si la condition subjective de la faute est également remplie. aa) La condition de la faute ou de la culpabilité, c'est à dire de l'intention ou de la négligence, doit s'analyser selon l'art. 18 CP, applicable en vertu de l'art 333 al. 1 CP; cette règle prévoit en effet que les dispositions générales du code pénal sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales à moins qu'elles ne réglementent de manière particulière le domaine en question. L'art. 18 CP (applicable aux contraventions par le renvoi de l'art. 102 CP), précise que l'auteur commet intentionnellement une infraction s'il la commet avec conscience et volonté (al. 2) et qu'il la commet par négligence si, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte; l'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (al. 3). bb) La jurisprudence a précisé que la preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Mais cette preuve est facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience, agit aussi avec volonté. La preuve du caractère intentionnel de la soustraction est censée être apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Le contribuable accepte ainsi de tromper l'autorité fiscale en vue d'obtenir une taxation inférieure (ATF 114 Ib 29-30 consid. 3a). L'autorité ne peut d'ailleurs effectuer une vérification approfondie de toutes les déclarations qu'elle reçoit et elle doit aussi partir de l'idée que le contribuable exécute correctement ses obligations; le principe de la bonne foi ne concerne en effet pas uniquement l'activité de l'Etat mais également les particuliers, en les invitant aussi à agir de bonne foi (André Grisel , Traité de droit administratif vol. I p. 389). Ainsi, la jurisprudence admet que celui qui remet une déclaration d'impôt établie par exemple sur la base d'une comptabilité incomplète et qui a connaissance de ce défaut a aussi, selon l'expérience de la vie, rempli sa déclaration d'impôt de manière incomplète dans l'intention de payer moins d'impôts (ATF 114 Ib 30 consid. 3b). cc) Pour apprécier la négligence, la jurisprudence et la doctrine posent des exigences sévères quant à la prévoyance requise, c'est-à-dire aux précautions commandées par les circonstances selon l'art. 18 al. 3 CP. Si le contribuable a un doute concernant ses obligations fiscales et la manière de remplir sa déclaration d'impôt, il doit faire en sorte de lever ce doute ou au moins en informer l'autorité fiscale (arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg du 14 avril 1989, publié à la RDAF 1991, 288 consid. 4b et les références citées). Le contribuable agit par négligence lorsqu'il signe les déclarations d'impôt que sa fiduciaire lui présente, sans aucun contrôle et sans se préoccuper de ses affaires fiscales, dans la mesure où il est à même de constater qu'elles étaient incomplètes et d'en empêcher les effets (Revue fiscale 1991, p. 355 et Archives, 60, 259). Même lorsque le mandataire adresse la déclaration d'impôt à l'autorité fiscale sans la faire signer ni même la montrer au contribuable, ce dernier n'est pas déchargé de ses obligations fiscales et il doit aussi assumer la responsabilité du fait des auxiliaires qu'il met en oeuvre (voir art. 101 CO). En particulier, il incombe au contribuable d'informer la fiduciaire qu'il mandate sur tous ses revenus ainsi que sur toutes les opérations inhabituelles afin qu'elle soit à même de remplir correctement la déclaration d'impôt (ATF rendu le 30 juin 1999 en la cause AFC c/ X publié

à la RDAF II 1999, 535). De même, le contribuable qui ne vérifie pas si la déclaration d'impôt remplie par son épouse ou un autre représentant mentionne bien tous ses revenus, commet une soustraction d'impôt par négligence lorsqu'une partie de ses revenus provenant d'une activité accessoire, des intérêts d'un compte bancaire ou des indemnités forfaitaires dépassant les frais effectifs de déplacement, n'est pas déclarée (ATF rendu le 8 mai 1998 en la cause A.X. c/ canton de Berne traduit à la RDAF 1999, 543). c) En l'espèce, l'appréciation de la faute pour les soustractions fiscales réprimées par le droit cantonal est également valable pour le droit fédéral. En particulier, une soustraction intentionnelle doit être retenue pour les ristournes non déclarées et non comptabilisées, car les recourants ne pouvaient ignorer que ces montants n'étaient pas compris dans le revenu déclaré. En ce qui concerne l'évaluation de la part privée, il apparaît que les recourants ont mal apprécié l'importance des frais privés englobés dans les frais généraux de l'entreprise. Le montant repris à ce titre (4'000 fr.) abouti en effet à une part privée nettement plus élevée (6'400 fr.) que la part privée déclarée (2'400 fr.). Mais en annonçant une part privée, les recourants ont clairement montré qu'ils n'avaient pas l'intention de cacher un élément imposable et de se soustraire à l'impôt. La condition subjective de la faute n'est donc pas remplie pour cette reprise, ce qui empêche une révision des décisions de taxations définitives sur ce poste pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 ainsi que les rappels d'impôt qui en résultent (voir consid. 6c ci-dessus). 9.

Il reste encore à déterminer si le montant des amendes mises à la charge des recourants se justifie. a) L'art. 129 al. 1 AIFD prévoit une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait et l'administration avait établi un barème révisé en 1987 qui fixait les coefficients par rapport au montant soustrait en fonction de la proportion entre l'impôt soustrait et l'impôt dû selon le tableau suivant :

| Rapport en pour-cent entre l'impôt soustrait et l'impôt total dû | Montant de l'amende en pour-cent du montant de l'impôt soustrait |
|--|--|
| jusqu'à et y compris 10% | 10% |
| plus de 10 % jusqu'à et y compris 20% | 20% |
| plus de 20 % jusqu'à et y compris 30% | 30% |
| plus de 30 % jusqu'à et y compris 40% | 40% |
| plus de 40 % jusqu'à et y compris 50% | 50% |
| plus de 50 % jusqu'à et y compris 60% | 60% |
| plus de 60 % jusqu'à et y compris 70% | 70% |
| plus de 70 % jusqu'à et y compris 80% | 80% |
| plus de 80 % jusqu'à et y compris 90% | 90% |
| plus de 90 % | 185% |
| 200% max. | 400% |

b) Les instructions précisent que lorsque le montant soustrait ne dépasse pas 500 fr. l'amende ne doit pas en principe dépasser 100% du montant de l'impôt soustrait. Elles indiquent en outre que l'amende doit être fixée en tenant compte des circonstances de nature à atténuer ou à aggraver la sanction. L'amende pouvant ainsi être augmentée jusqu'à concurrence de 400% du montant soustrait ou ramenée en dessous de 100% de ce montant. L'art. 175 al. 2 LIFD fixe une fourchette différente en prévoyant que l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait (coefficient 1) et en permettant une réduction jusqu'au tiers de ce montant en cas de faute légère (coefficient 0.33) et une aggravation jusqu'au triple de l'impôt soustrait si la faute est grave (coefficient 3). Pour la tentative, l'art. 131 al. 2 AIFD prévoit une amende pouvant aller de 20 à 20'000 francs alors que l'art. 176 al. 2 LIFD fixe une proportion de deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été consommée intentionnellement, ce qui détermine un minimum de l'amende au deux tiers du tiers du montant qui aurait été arrêté en application de l'art. 175 al. 2 LIFD. c) La nouvelle loi fédérale sur l'impôt fédéral direct ne comporte pas de dispositions transitoires en ce qui concerne le droit pénal fiscal. Il faut donc se référer aux dispositions générales du code pénal qui s'appliquent aux contraventions par le renvoi des art. 333 al. 1 et 102 CP, en particulier l'art. 2 al. 2 CP. Cette disposition pose le principe de la loi la plus favorable (lex mitior) dans les termes suivants : "Le présent code

est aussi applicable aux crimes et aux délits commis avant la date de son entrée en vigueur, si l'auteur n'est mis en jugement qu'après cette date et si le présent code lui est plus favorable que la loi en vigueur au moment de l'infraction". Le juge doit rechercher concrètement quelle est la disposition qui abouti à un résultat le plus favorable à l'auteur. A cet égard, le Tribunal fédéral a constaté que le barème de l'art. 175 al. 2 LIFD n'était pas dans tous les cas plus favorable à celui de l'art. 129 al. 1 AIFD. En effet, lorsque l'impôt soustrait est peu important et si la faute n'est que légère, l'art. 175 al. 2 LIFD ne permet de réduire l'amende que jusqu'au tiers du montant soustrait alors que l'art. 129 al. 1 AIFD ne fixe pas de minimum (ATF précité du 10 juin 1998 traduit à la RDAF 1999, p. 555). d) En l'espèce, l'autorité intimée a retenu pour les périodes fiscales qui ont fait l'objet d'une soustraction consommée des coefficients d'amende de 0.85 pour la période fiscale 1987-1988 et de 0,88 pour la période fiscale 1989-1990. Ces coefficients, montrent que l'autorité intimée a retenu un coefficient de 1 pour la soustraction intentionnelle concernant les ristournes et un coefficient plus bas pour la part privée. Comme la reprise sur la part privée n'est pas constitutive d'une soustraction fiscale, il se pose la question de savoir si le coefficient 1 peut être maintenu uniquement pour les ristournes. A cet égard, le tribunal relève que la bonne collaboration des recourants au rétablissement de leur situation fiscale justifie de réduire le coefficient applicable aux ristournes à 0.6 pour la soustraction consommée concernant les périodes fiscales ayant fait l'objet de taxation définitives. Par ailleurs, une amende de 1'700 fr. a été fixée pour tentative de soustraction concernant la période 1991-1992. Cette amende ne peut concerner que la reprise sur les ristournes, dès lors que la reprise sur la part privée n'est pas constitutive d'une soustraction fiscale. En principe, le montant de l'amende est réduit de moitié en cas de tentative (H. Masshardt et F. Gendre , op. cit., p. 399). L'amende doit donc être calculée avec un coefficient de 0.3 sur le montant de l'impôt afférent aux ristournes non déclarées uniquement. 10. Ainsi, il résulte des considérants qui précèdent que le recours est partiellement admis en ce sens que les décisions de rappels d'impôt, taxations définitives et prononcés d'amendes doivent être annulées pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 en droit cantonal et fédéral afin de déduire du revenu imposable le montant repris au titre de l'insuffisance de la part privée. Ce qui implique un nouveau calcul de l'impôt dû et de l'amende. En revanche, les décisions concernant les périodes fiscales 1990-1991 à 1995-1996 doivent être maintenues, sous réserve du prononcé de l'amende pour tentative de soustraction en droit fédéral concernant la période fiscale 1991-1992; il convient en outre d'appliquer pour l'impôt fédéral un coefficient d'amende de 0.6 à la soustraction consommée et de 0.3 à la tentative et un coefficient de 0.5 pour les soustractions en droit cantonal. Au vu de ce résultat, il convient de fixer l'émolument de justice à la charge des recourants à 1'500 fr. (art. 55 al. 1 LJPA).

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