

## VD\_OMNI FI.1997.0158 vom 2. Juli 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-07-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1997.0158](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0158)

FR: VD\_OMNI FI.1997.0158 du 2 juillet 1998

IT: VD\_OMNI FI.1997.0158 del 2 luglio 1998

### Regeste

c/ACI | Le droit pénal fiscal vaudois ne renvoie pas aux dispositions générales du CP (art. 335 ch. 2). Toutefois, le principe "nulla poena sine culpa", déduit du § 6 ch. 2 CEDH et de l'art. 4 al. 1 Cst. féd. s'impose aux cantons. On ne saurait donc déduire de cette lacune que la répression d'une soustraction à l'impôt cantonal et communal est impossible.

### Erwägungen

#### E. 42

AIFD, no 27, p. 797; Heinz Masshardt; Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, ad art. 42 AIFD, no 20, p. 252) s'en tient sur cette question à la jurisprudence du Tribunal fédéral; or, selon cette dernière, le calcul de l'impôt, pour l'ancien titulaire de la raison individuelle devenu directeur et actionnaire unique de la nouvelle société, doit se fonder non seulement sur le salaire reçu de la société, mais aussi sur le dividende pour le premier exercice, ce quelle que soit la date du paiement de ce dividende (v., notamment, Archives 38, 385, cons. 3; 21, 531, déjà cité, cons. 1, in fine; v. en outre Revue fiscale 41 (1986), 430, qui concerne les intérêts servis par la société à l'actionnaire). La même règle est applicable aux associés indéfiniment responsables d'une société de personnes, lorsque celle-ci est transformée en société anonyme (v. en particulier arrêt FI 97/094, déjà cité, cons. 5b, bb; cf. pour un résumé de la question, Maurice Pichon, La taxation intermédiaire en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative et d'un changement de profession, II, in Revue fiscale 37 (1982) p. 512 et ss, not. 515 et ss). cc) On a vu plus haut que l'assiette de la taxation intermédiaire était définie par les articles 41 al. 4 AIFD et 71 al. 3 LI; toutefois, la période de calcul sur laquelle on doit se fonder dans ces cas exceptionnels n'est nullement arrêtée par ces dernières dispositions qui, pourtant, prescrivent toutes deux que l'impôt se détermine sur la base du revenu acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement et calculé sur une année. Pour le Conseil fédéral, la formulation lâche de l'art. 41 al. 4 AIFD laisse aux autorités fiscales la faculté de prendre de cas en cas la solution la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce, en sorte que l'imposition du contribuable corresponde à sa véritable situation (v. Message du 4 décembre 1950 concernant l'exécution du régime financier de 1951 à 1954, in FF 1950 III 573 ss). Il s'agit par conséquent pour l'autorité fiscale d'apprécier la capacité contributive du contribuable dans chaque cas et, sauf abus, le tribunal ne peut en principe revoir cette question. La doctrine dominante distingue la période de taxation, durant laquelle intervient le motif de taxation intermédiaire, de la période suivante, transitoire (on se réfère ici essentiellement à Känzig, op. cit., ad art. 41 al. 4 AIFD, nos 12 et 13). S'agissant tout d'abord de la première période, durant laquelle période de calcul et période de taxation coïncident, l'art. 41 al. 4 AIFD est applicable (v. art. 96 al. 1 AIFD) par analogie. L'impôt doit donc être déterminé sur la base du revenu acquis après que se sont réalisées les

nouvelles conditions découlant du motif de taxation intermédiaire; le revenu pris en considération dans le calcul de l'impôt ( "calculé sur une année" ) doit cependant être représentatif de ces nouvelles conditions (v. Archives 48, 56; 46, 339). Cela ne signifie toutefois pas qu'il faille s'en tenir au seul revenu réalisé l'année durant laquelle le changement déterminant s'est produit; suivant la date à laquelle est intervenu ce changement, surtout lorsque ce dernier n'est pas suffisamment représentatif, on prendra également en considération, le cas échéant, le revenu réalisé l'année suivante de la période de taxation (v. Känzig, *ibid.*, no 12, p. 764, notamment exemple I, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 15 mois). Quant à la seconde période, celle qui suit la période de calcul au cours de laquelle une taxation intermédiaire est intervenue, l'art. 42 AIFD, qui renvoie à l'art. 41 al. 4, est applicable. La base de calcul est donc à nouveau le "revenu acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement et calculé sur une année" ; la durée déterminante pour le calcul doit être suffisamment étendue pour que le résultat corresponde autant que possible à la situation véritable du contribuable (Känzig, *ibid.*, no 13). La loi n'a toutefois pas fixé de limite de temps à l'appréciation du revenu acquis après la réalisation des nouvelles conditions; cela signifie que l'on pourra également prendre en considération, dans l'hypothèse où le revenu réalisé durant la période précédente de calcul n'est pas représentatif, le revenu acquis durant la première année de calcul de la période de taxation (Archives 45, 259, cons. 3a; v. exemple 2 cité par Känzig, p. 765, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 27 mois, soit les 15 mois de la période précédente - exemple I - auxquels sont ajoutés les 12 mois suivants). Du reste, le résultat de deux années civiles peut être pris en considération, notamment en l'absence de revenus réguliers et reconnaissables d'avance (Archives 48, 546, cons. 2a). Ainsi, pour le Tribunal fédéral, on ne doit prendre en considération la situation au cours de la période de taxation que si la modification durable commence à sortir ses effets peu avant la fin de la période de calcul et que le revenu s'en trouve inégalement réparti selon les périodes de l'année (cf. Archives 22, 336). On retire de ce qui précède que le revenu nouvellement acquis, annualisé, peut servir de base de calcul de l'impôt durant deux périodes successives de taxation; cela n'engendre aucun désagrément pour le contribuable dans la mesure où, ainsi choisi, l'intervalle de temps conduit à une taxation dont le résultat se rapproche au plus près des données de fait réelles qui lui sont propres (*ibid.*; v. en outre Archives 38, 385, déjà cité, cons. 1b). Si en revanche ce revenu devait diminuer ou s'accroître de façon substantielle sous l'effet de ressources ou de dépenses de caractère unique ou extraordinaire, de tels facteurs ne pourraient être pris en considération que pour le calcul de l'impôt afférent à une seule période de taxation; à défaut le contribuable se verrait, selon les circonstances, soit pénalisé, soit avantagé, et ce plus que de raison (v. Känzig, *op. cit.*, ad art. 41 al. 4 AIFD, notes 14 et 15; cf. également Archives 60, 326, cons. 3c; 56, 650, cons. 1; 48, 56, cons. 2b; 37, 453, cons. 2). La prise en compte répétée dudit revenu est cependant conforme à l'esprit de la loi lorsqu'elle n'entraîne pas de distorsions manifestes dans l'évaluation de la capacité contributive (v. Archives 45, 259, déjà cité). dd) Un revenu est par ailleurs considéré comme acquis non seulement à la réception en espèces, mais également lors de l'acquisition d'un droit de créance déterminé (v. Archives 64, 127). Dès lors, si l'actionnaire perçoit des dividendes après l'échéance de la période qui sert plusieurs fois comme base de calcul, ces derniers ne seront pris en considération qu'au cours de la période suivante (cf. Archives 38, 385, cons. 3). Encore faut-il distinguer selon que le dividende résulte d'une distribution apparente ou, au contraire, d'une distribution dissimulée. Dans la première hypothèse, la distribution répond à des conditions formelles et

matérielles (cf., pour un aperçu, Fortsmoser/Meier-Hayoz/Nobel; Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 40 N. 17-21; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, Société anonyme, Lausanne 1994, no 33.3.1, p. 262); on en retire que la créance de l'actionnaire sera, dans la plupart des cas, née postérieurement à la période servant de base de calcul pour la taxation intermédiaire et ne sera dès lors prise en considération que la période suivante, en *praenumerando* (v. Pichon, op. cit., pp. 519-520). Dans la seconde hypothèse, en revanche, celle d'une prestation appréciable en argent (v. sur ce point, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998, § 10 no 26, p. 171), les formes prévues pour la distribution d'un dividende ne sont à l'évidence pas respectées (cf. Rivier, op. cit., no 33.4.1., p. 265); s'agissant en particulier de ristournes, l'actionnaire dominant, voire unique, aura bien souvent reçu le montant incriminé sans que ce dernier ne passe au préalable par les comptes de la société. Si l'on se réfère à la date où la prestation a été effectuée, il n'est pas du tout impossible que, dans ce cas, un dividende caché ait été perçu déjà durant l'année de calcul; il est donc normal qu'en contrepartie, celui-ci soit également pris en compte dans la taxation intermédiaire (v. dans ce sens, un cas d'illustration dans l'arrêt FI 97/094, déjà cité). b) Dans le cas d'espèce, on relève que B. \_\_\_\_\_ ne conteste pas le fait que les conditions de la taxation intermédiaire aient été, en raison de son changement de statut, réalisées durant la période 1989-1990; il se plaint en revanche de ce que les prestations reçues de A.B. \_\_\_\_\_ SA durant l'année de calcul 1989 soient prises en considération comme base de calcul servant à déterminer son revenu imposable durant deux périodes successives, savoir 1989-1990 et 1991-1992. aa) Sans nécessairement entrer dans les détails, on s'aperçoit d'emblée que, mis à part les ristournes, la plupart des reprises ont trait à des prestations effectuées par la société anonyme, dès sa constitution en 1989, pour le compte de son actionnaire, à savoir des frais purement privés assumés par celle-ci. Il en est ainsi de l'assurance prévoyance individuelle liée pour les époux B. \_\_\_\_\_ (10'232 fr.), des assurances ménage et RC de ceux-ci (1'241 fr.), de l'assurance-incendie pour des immeubles privés (1'068 fr.), soit toutes des primes payées par A.B. \_\_\_\_\_ SA durant l'année 1989; on relève en outre que la société a indiqué, en remplissant le formulaire de renseignements concernant les actionnaires ou les proches de ceux-ci, avoir, d'une part, payé pour 800 fr. de travaux sur des immeubles appartenant à B. \_\_\_\_\_, d'autre part, réglé en faveur de celui-ci pour 2'720 fr. de frais de téléphone, d'électricité et de chauffage. Enfin, la société a financé un voyage d'étude privé de son actionnaire à hauteur de 1'800 francs. En audience, le recourant a, certes, expliqué avoir pensé, par le biais de ce voyage d'agrément, engager des contacts profitables à son entreprise; il n'en demeure pas moins que tous ces montants, sans exception aucune, doivent être considérés comme un dividende dissimulé dont le recourant a bénéficié en sa qualité d'actionnaire dominant (v. Rivier, *ibid.*). bb) Le recourant ne conteste pas avoir bénéficié de ces différentes prestations durant l'année 1989; il reste toutefois à déterminer si ces montants n'ont pas abusivement été pris par l'autorité intimée dans l'assiette de la taxation intermédiaire qui lui a été notifiée. Le recourant a lui-même admis que la part privée aux frais généraux, n'avait aucun caractère extraordinaire; on constate au contraire que ces reprises sont même, pour la plupart d'entre elles, récurrentes. Le recourant a toutefois tenté de soutenir que la prise en charge par la SA de son 3ème pilier A et de celui son épouse avait un caractère extraordinaire, de sorte que la reprise des cotisations ne pouvait avoir lieu qu'en *praenumerando*, durant la période 1991-1992. Dans un arrêt FI 88/032 du 9 juin 1994 (publié in StE 1994, B.27.1, No 18), le Tribunal administratif a, certes, jugé que la déduction, par un contribuable salarié, de cotisations versées pour la constitution d'un 3ème pilier A constituait une charge

extraordinaire, notamment eu égard au pouvoir discrétionnaire dont bénéficie l'assuré rendant imprévisible le caractère effectif ou non des contributions (cons. 2d). Dans le cas d'espèce, il faut toutefois garder à l'esprit qu'il s'agit d'une prestation appréciable en argent dont l'actionnaire a bénéficié à ses qualités; or, il n'est pas allégué que ce dividende (occulte) résulte d'un bénéfice extraordinaire réalisé par la société (cf. sur cette dernière notion, par comparaison, art. 206 al. 2 LIFD). On doit sans doute concéder au recourant que, si l'on excepte les ristournes, ces distributions dissimulées de bénéfice proviennent en réalité d'une maîtrise imparfaite du passage de la SNC à la SA et de ses conséquences. S'agissant par exemple des primes d'assurance, le recourant a expliqué en audience ne pas s'être rendu de suite compte de ce que A.B. \_\_\_\_\_ SA ne pouvait prendre en charge des montants privés pour son propre compte et celui de son épouse. Comme on le verra ci-dessous, la constatation de cette négligence aura une incidence sur la réduction des pénalités infligées au recourant, mais, s'agissant des décisions de taxation et de rappels d'impôts, les reprises opérées doivent être confirmées. cc) On relève par ailleurs que l'exercice social à l'issue duquel ce bénéfice ordinaire a été réalisé s'est déroulé du 5 avril, date de la constitution de A.B. \_\_\_\_\_ SA, au 31 décembre 1989, soit sur neuf mois. La taxation intermédiaire notifiée au recourant prend toutefois effet au 1er janvier 1989; elle se fonde sur le certificat de salaire 1989 délivré au recourant par la SA qui, rapproché de celui délivré en 1990, démontre que celui-ci a réalisé un salaire douze mois durant. Il y donc lieu de considérer que, du 1er janvier au 4 avril 1989, le recourant était bien salarié de A.B. \_\_\_\_\_ SA en formation, de sorte que, la société ayant repris à son compte le contrat de travail conclu entre le recourant et les fondateurs (art. 645 al. 2 CO), le changement de profession est bien intervenu au 1er janvier 1989. On peut être, comme l'autorité intimée, d'avis que ce seul résultat est significatif pour servir de base de calcul pour l'impôt dû pour la période durant laquelle le fait générateur de la taxation intermédiaire s'est produit, soit la période 1989-1990, mais également pour celui dû la période suivante, soit pour trois années fiscales consécutives. Il n'en résulte aucune distorsion par rapport aux autres périodes fiscales au point de constater que le contribuable s'en trouve désavantagé. En impôt fédéral direct, on relève que le revenu annuel imposable durant la période susindiquée est de 141'800 francs, contre 140'200 francs pour la période 1991-1992. En impôt cantonal et communal, la prise en considération d'une base de calcul plus large, soit par exemple le revenu réalisé durant les années de calcul 1989 et 1990, conduirait même à une reformatio in pejus en défaveur du contribuable qui se verrait ainsi imposé en fonction d'un revenu annuel de 151'800 francs durant les périodes 1989-1990 et 1991-1992. Ainsi, l'application faite par l'autorité intimée des articles 41 al. 4 AIFD et 71 al. 3 LI apparaît-elle comme correcte et l'imposition du contribuable correspond-elle à sa véritable situation. Les décisions attaquées seront par conséquent confirmées sur ce point. 2. B. \_\_\_\_\_ dirige également ses griefs contre les amendes qui lui ont été infligées; en substance, d'une part, il se plaint de la procédure suivie en la matière par l'autorité intimée, d'autre part, il conteste la réalisation in casu des conditions permettant la répression d'une soustraction fiscale. a) Le recourant conteste la réalisation in casu des conditions permettant la répression d'une soustraction fiscale. Il soutient que l'on ne saurait lui infliger une amende tant et aussi longtemps que sa culpabilité n'est pas démontrée; or, l'application du principe de culpabilité en matière fiscale ne fait au demeurant guère de doute (cf. Danielle Yersin, op. cit., p. 374; v. arrêt FI 94/118 du 24 mai 1995 qui a jugé anticonstitutionnel l'art. 132 LI, disposition consacrant la responsabilité pénale des héritiers, en tant qu'il s'écarte du principe "nulla poena sine culpa" ). Du reste, et de façon plus générale, c'est le lieu de rappeler que le Tribunal administratif a,

jusqu'à présent, appliqué les principes généraux découlant de la partie générale du Code pénal, ce aussi bien lorsqu'il connaît d'une soustraction à l'impôt fédéral direct que d'une soustraction à l'impôt cantonal et communal (v., notamment, arrêts FI 94/035 du 17 novembre 1994; 93/162 du 30 décembre 1993; 91/067, du 20 novembre 1992). aa) Quant à la réalisation in casu des conditions permettant la répression de la soustraction fiscale durant les quatre périodes ici considérées, on doit tout d'abord relever que le recourant, qui admet ne pas avoir fait figurer dans ses déclarations respectives les montants repris, ne conteste guère la réalisation des éléments constitutifs objectifs de l'infraction fiscale. Tout au plus se contente-t-il d'insister sur le fait que les reprises effectuées durant l'année de calcul 1989 se retrouvent les années suivantes; or, on a répondu à ce grief au considérant premier, supra. Il reproche ainsi à l'autorité intimée de prononcer des amendes à son encontre pour avoir soustrait à l'impôt des éléments qu'il n'hésite pas à qualifier de "fictifs". On a vu ci-dessus (cf. cons. 1, b, bb) que les reprises opérées durant l'année de calcul 1989, d'une part, sont justifiées, d'autre part, servent de base au calcul de l'impôt durant trois années fiscales consécutives; par conséquent, non seulement ces reprises font partie des éléments soustraits durant les périodes 1989-1990 et 1991-1992 mais, par surcroît, elles entrent également dans le calcul des pénalités infligées. Ce dividende ainsi reconstruit ne repose pas sur une simple présomption; il fait partie de la capacité contributive du recourant, même si A.B.\_\_\_\_\_ SA n'a au demeurant jamais distribué à ses actionnaires une partie du bénéfice réalisé. On ne saurait donc, comme lui, parler de reprise d'éléments fictifs. bb) Le recourant met à cet égard en avant certains éléments relevant de l'appréciation du chef d'entreprise (sans le dire de façon expresse, son conseil, l'avocat Rivier, paraît développer ici la thèse qu'il défend dans son ouvrage, déjà cité, pp. 275-276; v. à ce sujet, Henri Torrione, Les infractions fiscales, impôts directs, in OREF, Les procédures en droit fiscal, Berne 1997, pp. 267-269), dont la reprise serait en quelque sorte le fruit d'une transaction passée avec l'ACI (part privée aux frais généraux; part propres travaux). D'un point de vue objectif toutefois, il n'en demeure pas moins que les dépenses reprises au bilan de A.B.\_\_\_\_\_ SA ne faisaient pas partie des frais généraux justifiés par l'usage commercial; il s'agit en réalité de dépenses privées de l'actionnaire mises à charge de la société et grevant le compte de pertes et profits de celle-ci. Ces reprises sont constitutives d'une soustraction fiscale. Il est en ainsi des 3èmes piliers A constitués par le recourant et par son épouse et financés par la société, comme des assurances privées du recourant; il en va de même des frais de téléphone et d'électricité privés (v. Rivier, op. cit., p. 269; cf. en outre arrêts FI 97/082 du 6 novembre 1997; 94/035, déjà cité). Enfin, le voyage à des fins privées mis à charge de la société ne justifie pas, en dépit des explications du recourant, un traitement différent (cf. arrêts FI 93/100 du 28 octobre 1994 et 93/101 du 15 mars 1995). cc) L'examen de la condition subjective appelle une distinction selon que l'on examine le versement des ristournes ou les autres prestations appréciables en argent. S'agissant des ristournes, il est difficile au recourant de ne pas admettre qu'il était parfaitement conscient d'avoir dissimulé au fisc la perception de montants non déclarés; du reste, il ne le nie pas. S'agissant en revanche des frais privés mis à la charge de A.B.\_\_\_\_\_ SA, l'instruction a surtout révélé la négligence du recourant qui n'a apparemment pas maîtrisé à cet égard le passage de la SNC à la SA et ses conséquences, puisqu'il a continué de confondre, comme auparavant, les charges de la société et celles de l'actionnaire. Cette attitude est d'autant plus compréhensible que le recourant a prêté, du moins partiellement, davantage d'attention à la comptabilisation correcte de ces charges les années suivantes. L'autorité intimée elle-même a admis la négligence pour ce second type de reprises; elle a en effet fixé l'amende afférente

à la période 1993-1994 pour tentative de soustraction à l'impôt fédéral direct en ne prenant en compte que les ristournes, seules ces dernières relevant d'une infraction intentionnelle. b) Il ne fait aucun doute que les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende pour soustraction à l'impôt fédéral direct (art. 333 CP; v. StE 1986 B 101.1 No 1). Selon l'art. 63 CP, la peine doit être fixée d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par Günter Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Bern 1989, § 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans sa détermination de la peine à infliger (v. ATF 117 IV 112; 116 IV 296 consid. 2b). L'art. 48 al. 2 CP précise la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27). aa) S'agissant de la fixation des amendes infligées au recourant, on observe que seules les taxations 1987-1988 étaient définitives lors de l'ouverture du contrôle à l'égard de A.B. \_\_\_\_\_ SA en mai 1992; les taxations 1989-1990 et 1991-1992 le concernant étaient encore provisoires à cette époque; elles ne sont définitives que depuis le 13 novembre 1992. Ainsi, contrairement à ce que retiennent les décisions attaquées, on ne se trouve par conséquent en présence d'une soustraction à l'impôt consommée que durant la première période; durant les trois dernières, en revanche, l'on ne peut reprocher au recourant qu'une tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD; cf. arrêts FI 95/040 du 12 mars 1996; 94/035, déjà cité). bb) Cette constatation influe naturellement sur la quotité de certaines des pénalités infligées au recourant. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, le recourant s'est ainsi vu infliger une amende de 2'500, respectivement 1'800 francs, pour soustraction consommée durant les périodes 1989-1990 et 1991-1992. Ces pénalités ne tiennent compte ni de ce qu'une simple tentative aurait dû être réprimée, ni du degré de gravité de la faute du recourant qui, sauf pour les ristournes, relève de la négligence. En définitive, le recourant doit être sanctionné uniquement pour avoir tenté de soustraire les ristournes encaissées; l'ACI a admis en audience que les autres reprises relèvent de la seule négligence (ce qui explique, on l'a vu, la quotité de l'amende prononcée pour la période 1993-1994). Dès lors, au vu de ces circonstances, ces amendes seront ramenées, vu l'art. 131 al. 2 AIFD - disposition applicable s'agissant de réprimer la tentative, ce en vertu du principe de la lex mitior, comme le préconisent les arrêts FI 94/082 du 27 février 1995 et 94/106 du 5 octobre 1995 -, à 250 francs pour chacune des périodes ici considérées. Les pénalités concernant les périodes 1987-1988 et 1993-1994 seront en revanche confirmées. c) Le recourant expose, s'agissant des amendes prononcées en matière d'impôt cantonal et communal, que faute de renvoi dans la LI, les dispositions de la partie générale du Code pénal ne sont pas applicables; selon lui, la répression de la soustraction fiscale est impossible, faute de base légale stricte, et la constatation de cette lacune conduit, selon lui, à la non-punissabilité des infractions constatées. aa) Les dispositions générales du Code pénal ne s'appliquent aux dispositions pénales du droit (fiscal) cantonal que si celui-ci le prévoit (art. 335 ch. 2 CP) ou si ces dispositions énoncent un principe constitutionnel (cf. Stefan Trechsel, Schweizerisches Strafrecht, Kurzkommentar, Zürich 1989, N. 13 ad art. 335 CP). Or, dans un arrêt du 22 mai 1997 (RDAF 1998 II 179, cons. 5 et 8d, références citées; v.

également la contribution de Jean Gauthier, *ibid.*, pp. 195-197), le Tribunal fédéral a constaté que le droit pénal fiscal vaudois ne renvoyait précisément pas aux dispositions générales du Code pénal. Il est donc exact de soutenir que la législation vaudoise présente une lacune en la matière, puisqu'elle n'indique pas les règles générales applicables à la répression des contraventions du droit fiscal cantonal (Gauthier, *ibid.*, p. 196, qui relève qu'il serait opportun de la combler à l'occasion d'une prochaine révision). En matière de contraventions fondées sur l'art. 335 CP, les cantons ne sont toutefois pas tenus de reprendre la partie générale du code pénal; ils sont de toutes façons limités par le droit constitutionnel fédéral (v. ATF 117 Ia 491, cons. 1, référence citée; 103 Ia 225; cf. plus particulièrement sur cette question, Philippe Graven, *L'infraction pénale punissable*, Berne 1993, no 23, pp. 28-29). On ne saurait toutefois conclure que cette lacune rend impossible la répression d'une soustraction à l'impôt cantonal et communal, spécialement dans le cas présent; on déduit en effet du droit constitutionnel, plus particulièrement du § 6 ch. 2 CEDH et de l'art. 4 al. 1 Cst. féd., le principe général "nulla poena sine culpa" consacré par l'art. 63 CP; (v. à ce sujet, l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 29 août 1996, in RDAF 1997 II 773, plus particulièrement cons. 48; v. arrêt FI 94/118 du 24 mai 1995, cons. 2b, aa, références citées; cf. en outre Stratenwerth, *op. cit.*, 2. Auflage, Bern 1996, § 11 N. 7 p. 257). Ce principe s'impose ainsi aux cantons, nonobstant les libertés que l'art. 335 CP leur concède (v. Graven, *op. cit.*, no 116). Il en découle que le principe énoncé à l'art. 18 CP, qui permet la répression d'une infraction commise intentionnellement (ch. 2) ou par négligence (ch. 3), s'applique bien en droit fiscal cantonal, dès lors que cette disposition, issue en quelque sorte du "Schuldprinzip" déduit de l'art. 63 CP, se voit elle-même conférer un rang constitutionnel. A vrai dire, l'art. 128 LI prévoit des sanctions fondées sur (le degré de) la faute et distingue expressément l'intention de la négligence; en définitive, ce n'est que la définition de ces notions qui fait défaut ici et l'on ne voit pas qu'un recours sur ce point à l'art. 18 CP, en tant qu'il exprime un principe fondamental du droit pénal, puisse être critiquable. bb) On relève tout d'abord que les soustractions durant les périodes 1987-1988 et 1989-1990 ont été constatées alors que ces deux périodes étaient achevées (art. 128 al. 2 lit. b LI); la taxation relative à la seconde d'entre elles n'était toutefois que provisoire à l'ouverture du contrôle contre A.B. \_\_\_\_\_ SA (v. ci-dessus b, aa, in fine), de sorte que l'infraction constatée n'était, à ce moment, pas pleinement consommée. Dans ces conditions, l'amende infligée doit, d'emblée et pour cette raison déjà, être ramenée de moitié (v. arrêt FI 97/094, déjà cité, cons. 5d). Dans la fixation de la peine, on tiendra en second lieu compte de ce que la comptabilisation de frais privés à la charge de la société durant la période 1989-1990 est en outre le résultat d'une négligence, ce que l'instruction a permis de constater; seule en revanche la dissimulation des ristournes encaissées a été commise intentionnellement par le recourant. Par ailleurs, il faut bien concéder au recourant qu'il se trouve en fait pénalisé deux périodes consécutives durant pour des actes commis durant la seule année de calcul 1989 (v. sur ce point, arrêt FI 91/076 du 8 juillet 1993); si l'encaissement des ristournes ne devrait à cet égard pas conduire à un allègement de la sanction (cf. dans ce sens, arrêts FI 96/088 du 17 juin 1997 et 97/094, déjà cité), il pourrait en revanche être tenu compte de ce que les comptabilisations fictives sont le fruit d'une négligence, certes assez grossière. Pour toutes ces raisons, le tribunal ramènera l'amende relative à la période 1989-1990 à 1'500 francs. Les éléments soustraits par B. \_\_\_\_\_ durant la période 1991-1992 auraient dû, vu l'art. 128 al. 2 lit. a LI, être majorés de 10% dans la décision y relative, cela même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. Or, l'ACI a omis de procéder à

cette majoration et a conclu sur ce point à juste titre à une reformatio in pejus des décisions attaquées. La décision attaquée sera par conséquent réformée sur le point évoqué ci-dessus.

d) Ces constatations relativisent quelque peu le débat sur les critiques formulées par le recourant au sujet de la procédure suivie en la matière par l'autorité intimée. Ces dernières, comme on va le voir, ne sont pas susceptibles de conduire à une annulation, voire à une réduction supplémentaires des amendes, telles qu'arrêtées ci-dessus.

aa) Le recourant soutient en premier lieu la thèse selon laquelle l'autorité fiscale devait ouvrir une procédure pénale en soustraction, ceci indépendamment de la procédure en rappel d'impôt. Il fait d'ailleurs valoir à ce propos les dispositions de la LIFD; or, la procédure ayant été ouverte bien avant l'entrée en vigueur de cette loi, les règles applicables en l'occurrence sont celles en vigueur au moment où l'acte procédural est accompli, soit en 1992. On relève que l'art. 132 al. 2 AIFD, troisième phrase, alors en vigueur, prévoyait, en matière d'impôt fédéral direct, une procédure unique; à teneur en effet de dite disposition: "L'instruction close, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct fixe le montant de l'amende et de l'impôt, et notifie sa décision au contrevenant et aux autres personnes responsables". Cette solution s'imposait, en principe, dès l'instant où l'AIFD ne prévoyait de révision au détriment du contribuable (ou rappel d'impôt) qu'en cas de soustraction. Dans ces conditions, il n'y avait pas lieu à disjonction des procédures, même à compter du 1er janvier 1995, les nouvelles dispositions de la LIFD en matière de rappel d'impôt n'étant pas applicables à des faits survenus antérieurement. Cela étant, on peut douter que la LIFD exige, comme le soutient le recourant, la séparation des procédures; en tout cas, cela ne ressort ni du texte de l'art. 153 (procédure de rappel d'impôt), ni de celui de l'art. 183 (procédure de soustraction); du reste, à teneur de l'art. 152 al. 2 LIFD, l'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure d'impôt. La thèse soutenue par le recourant sur cette question en paraît d'autant plus fragilisée. Quoique l'art. 129 al. 2 LI ne le prévoie pas expressis verbis, il a toujours été admis que le modèle instauré par l'art. 132 al. 2 AIFD peut, en matière cantonale et communale, également être suivi (v. sur ce point, arrêts FI 96/057 du 5 novembre 1996, cons. 1; 91/036 du 6 octobre 1993, cons. 3f). Ainsi, dans le cas d'espèce, on ne saurait reprocher à l'ACI d'avoir suivi une procédure unique et rendu une seule décision (par impôt soustrait) de rappels d'impôt et d'amendes. Pour étayer l'idée de la nécessité d'une séparation des procédures de taxation et rappels d'impôt, d'une part, de soustraction, d'autre part, le recourant s'est plaint de la violation, notamment à l'égard de son épouse, co-destinataire, du secret fiscal. Le recourant invoque le § 8 CEDH; or, ce dernier secret est aussi garanti par les articles 71 AIFD, 111 et ss LIFD et 80 LI. L'ACI a en effet communiqué les décisions attaquées à la Municipalité de Baulmes, bien que celle-ci ne soit pas, selon lui, une autorité chargée d'appliquer la loi fiscale; cela d'autant plus qu'en l'occurrence, la bourse communale de Baulmes a confié à la recette du district d'Orbe le soin de percevoir ces derniers. En matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal, il est vrai qu'à proprement parler, la municipalité n'est ni une autorité de taxation (v. art. 4 de l'arrêté du 2 juillet 1941 d'application dans le canton de Vaud de l'AIFD - ci-après: AVAIFD - et 76 al. 1 LI, a contrario), ni même une autorité de perception (art. 10 AVAIFD, ibidem, et 79 LI, a contrario). Lorsque la commune confie le recouvrement de l'impôt communal à la commission d'impôt, elle ne reçoit qu'un décompte final des opérations de perception (art. 7 al. 5 l'arrêté du 7 novembre 1975 en matière de perception des impôts et taxes communaux). La municipalité est cependant consultée à l'occasion d'une demande de remise d'impôt (art. 119 al. 2 LI). Cette communication de faits couverts par le secret fiscal à une autorité non

compétente pour en connaître pourrait davantage apparaître comme une violation du secret de fonction, plus qu'une violation des art. 71 AIFD et 80 LI (cf. Marianne Weber, *Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis*, Diss., Zürich 1982, p. 253). Le recourant s'est contenté, en audience, d'invoquer la violation du secret fiscal par l'autorité intimée; il n'a en revanche pas allégué que le contenu des décisions aurait été divulgué à des tiers eux-mêmes non tenus au secret. On observe d'ailleurs que la municipalité est tenue malgré tout, même si l'on admet qu'elle n'est pas une autorité de taxation, ni de perception, d'observer le secret fiscal (Weber, op. cit., p. 254). Quoi qu'il en soit, le tribunal laissera ouverte ici la question de savoir si la notification ici querellée - à savoir, à suivre les recourants, essentiellement la communication de la taxation de Mme B. \_\_\_\_\_ à la municipalité; le volet pénal des décisions attaquées, en revanche, devrait être régi par la garantie de publicité du § 6 al. 2 CEDH - constitue ou non une violation du secret fiscal par l'autorité intimée. En effet, à supposer que l'on tienne ce point pour admis, force serait alors de constater que la sanction d'un tel manquement devrait essentiellement être trouvée dans le cadre de procédures disciplinaires, pénale (en relation avec l'art. 320 CP) ou en responsabilité de l'Etat et des agents (Weber, p. 255 et ss; la même solution prévaut pour la sanction éventuelle d'un secret de fonction). On ne voit guère, en tous les cas, qu'une violation du secret fiscal à l'endroit de Mme B. \_\_\_\_\_ puisse entraîner une atténuation sensible de l'amende prononcée à l'encontre de son mari B. \_\_\_\_\_. bb) Quant à la présomption d'innocence, on rappellera qu'il appartient à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de la réalisation des conditions permettant la répression d'une soustraction, et en cas de doute, de décider en faveur du contribuable, alors que, par comparaison, dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, le contribuable doit lui-même établir les faits propres à diminuer ou atténuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257, cons. 4c, aa; 117 Ib 112; cf. Torrione, op. cit., pp. 279-281). Le § 6 CEDH tire, certes, de ce principe le droit pour tout prévenu de ne pas témoigner contre soi-même. Mais dans le cas d'espèce, on constate cependant que le droit du recourant de refuser de témoigner a d'autant moins été violé qu'il a précisément accepté de collaborer à l'enquête; le tribunal a du reste pu le vérifier en audience, le recourant ayant répondu à ses questions avec une très grande franchise. Comme le rappelle du reste son conseil, l'autorité intimée en a tenu compte dans la fixation des pénalités. Le grief du recourant paraît, dans ces conditions, dépourvu d'objet. cc) Le recourant fait valoir également que l'autorité intimée aurait tardé à l'informer de l'incrimination des actes punissables qui lui sont reprochés. Comme le relève l'ACI, l'avis d'ouverture d'enquête notifié à A.B. \_\_\_\_\_ SA le 11 mai 1992 se réfère pourtant amplement aux ristournes non comptabilisées et aux autres prestations soustraites à l'impôt. Par surcroît, le déroulement de la procédure de contrôle a nécessairement impliqué des informations supplémentaires de l'ACI sur les actes reprochés, en dernier lieu dans le cadre de l'avis de prochaine clôture. Enfin, il n'apparaît pas dans le dossier que le recourant n'ait pas été en mesure de se défendre valablement et en temps utile contre les accusations portées à son encontre par l'autorité fiscale. dd) Enfin, pour répondre au dernier grief du recourant, on rappellera que le paragraphe 6 al. 1er CEDH a pour conséquence qu'une contravention peut être instruite et réprimée dans le cadre d'une procédure administrative, à condition toutefois que l'administré dispose d'une voie de recours à une autorité judiciaire ayant la faculté de décider du mérite de la cause avec un plein pouvoir d'examen portant aussi bien sur le fait que le droit (cf., notamment, Mark E. Villiger, *Handbuch des Europäischen Menschenrechtskonvention*, Zürich 1993, p. 251 n. 422, plus références). Appliquant ce principe aux contraventions fiscales, le Tribunal fédéral a, dans l'arrêt du 4 avril 1995, J.,

déjà cité, admis que le pouvoir de cognition du Tribunal administratif était, eu égard au contenu de l'art. 36 LJPA - interprété en cette matière comme impliquant un libre pouvoir d'examen -, conforme au § 6 CEDH et que les garanties offertes par cette disposition, qui n'offre à cet égard pas de protection meilleure que celle des articles 4 et 58 Cst. féd., étaient respectées (RDAF 1996, 172, cons. 5b). 3.

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre partiellement le recours. Le chiffre premier de la décision rendue en matière d'impôt fédéral direct (rappel d'impôts et taxation) sera confirmé, cependant que le chiffre premier de la décision rendue en matière d'impôt cantonal et communal, conformément aux conclusions de reformatio in pejus de l'autorité intimée, sera modifié en ce sens que le revenu annuel imposable durant la période 1991-1992 est fixé à 154'500 francs. En revanche, dites décisions seront réformées en leur chiffre deux (amendes); les amendes infligées en matière d'impôt fédéral direct sont ramenées à 250 francs pour chacune des périodes 1989-1990 et 1991-1992; celles infligées durant les périodes 1987-1988 et 1993-1994 sont maintenues. L'amende infligée pour tentative de soustraction à l'impôt cantonal et communal durant la période 1989-1990 est réduite à 1'500 francs; le chiffre 2 de dite décision est au surplus maintenu. Au vu des circonstances du cas d'espèce, le présent arrêt sera rendu sans frais; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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