

VD_OMNI FI.1997.0165 vom 8. November 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-11-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0165

FR: VD_OMNI FI.1997.0165 du 8 novembre 2004

IT: VD_OMNI FI.1997.0165 del 8 novembre 2004

Regeste

c/Administration cantonale des impôt | L'inscription de versement de salaire à du personnel occasionnel non qualifié (aide-vendeuse, aide-boulangier) dans le seul livre de caisse tenu par l'employeur ne suffit pas à prouver l'existence d'une charge à déduire du résultat de l'exploitation. En revanche, ce mode de faire n'est en l'espèce pas constitutif d'une soustraction fiscale.

Erwägungen

E. 4

Négligence légère

E. 4.1

sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75

E. 4.2

avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5

E. 4.3

annonce spontanée 0,2 à 0,75 0,3 à 1 0,4 à 1 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. (...) 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 97/014 et les arrêts cités) dès lors que les dispositions générales du code pénal ne sont pas applicables. 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) Seules les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994 ont fait l'objet de taxations définitives et peuvent entraîner le prononcé d'une amende pour soustraction consommée au sens de l'art. 128 al. 2 let. b aLI. Le montant des amendes pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994 doit être revu en fonction du montant des reprises qui font l'objet d'une soustraction, c'est-à-dire sans les reprises sur salaires, et du critère de la négligence légère

retenue à l'encontre des recourants dont la collaboration n'a pas été critiquée par l'autorité intimée. Aussi, la pénalité de 10% concernant la période de taxation 1995-1996 ne peut porter sur la reprise des salaires non justifiés qui n'est pas constitutive d'une soustraction fiscale. B. Recours concernant l'impôt fédéral direct 6. 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'amende litigieux se rapportent à des périodes de calcul de l'impôt 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 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 ne commencent toutefois à courir seulement 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 non publié du 22 mai 1997 consid. 8). b) La nouvelle loi fédérale est donc applicable à la prescription des rappels d'impôt. Comme l'arrêté fédéral ne comporte pas de dispositions sur les délais pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt, les délais du nouveau droit fédéral commencent à courir dès le point de départ qu'ils fixent et non pas dès l'entrée en vigueur de la loi fédérale. 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). La première période fiscale en cause remonte à 1991-1992, le délai de prescription du droit d'ouvrir la procédure de rappel arrive à échéance le 1er janvier 2002; ce délai est clairement respecté dès lors que l'avis d'ouverture de l'enquête a été notifié le 5 novembre 1996 aux recourants. En outre, le délai de la prescription absolue arrive à échéance le 1er janvier 2008, et 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 in Archives 54, 578 et traduit in RDAF 1987, 265). Ainsi, l'arrêté fédéral ne comporte aucun délai de 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 peut être prolongé de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). La soustraction d'impôt se prescrit ainsi par 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, il convient de retenir le délai de 15 ans prévu à l'art. 185 al. 1 let. b LIFD pour l'impôt fédéral direct (ATF 119 Ib 311, spécialement 320, 323 consid. 4, également in Archives 63, 307 et traduit in 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 in 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, 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 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 de la période de taxation en cause, l'ancien droit reste plus favorable au contribuable. e) En l'espèce, en matière d'impôt fédéral direct, l'autorité intimée a prononcé des amendes pour soustraction consommée en rapport avec la période fiscale 1993-1994 et pour tentative de soustraction en ce qui concerne la période 1995-1996. aa) 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 5 novembre 1996; le délai de la prescription absolue de 15 ans arrive seulement à échéance le 1er janvier 2008, de sorte qu'il est également respecté par la notification du présent arrêt. bb) 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 2002 pour la période fiscale 1995-1996 qui fait l'objet d'une amende pour tentative de soustraction et il a été respecté par les mesures d'instruction qui étaient en cours à l'issue de cette période. En revanche 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 est applicable. Ce délai commence à courir à la date de la notification de la décision attaquée, le 29 octobre 1997; il arrive ainsi à échéance le 29 octobre 2003 de sorte que les amendes pour tentatives de soustraction fiscale pour la période 1995-1996 (240 fr.) sont prescrites.

7. 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 différence 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 de 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 du contribuable (ATF rendu le 8 mai 1998 en la cause A.X.

c/l'Administration fiscale du canton de Berne, traduit in 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 de 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, posées aux art. 136 et 137 OJ (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 Wehrsteuerrecht, in Revue fiscale no 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 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 in Archives 52, 454 et traduit in RDAF 1984, 282; voir aussi ATF du 29 septembre 1986, publié in Archives 57, 218 et traduit in RDAF 1989, 429). c) En l'espèce, les reprises d'impôt ordonnées pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994, qui ont fait l'objet de taxations définitives, sont donc subordonnées à la réalisation de tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale. En revanche, les

décisions de taxations provisoires de la période fiscale 1995-1996 peuvent faire l'objet d'un réexamen complet et d'une nouvelle appréciation de la taxation définitive. Il convient de déterminer si tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale sont réalisés pour déterminer si les reprises concernant les périodes 1991-1992 et 1993-1994 se justifient. aa) L'art. 129 al. 1 AIFD définit l'infraction de 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. bb) 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 in RDAF 1999, 555). En outre, l'art. 176 LIFD réprime la tentative de soustraction en prévoyant que celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni de l'amende. cc) Dans une circulaire du 28 mai 1958, complétée 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 enfin, 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. 8. a) Il convient donc d'examiner tout d'abord si les conditions objectives de la soustraction 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. 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. Ainsi, les reprises concernant les dépenses qui ne peuvent être assimilées aux frais généraux au sens de l'art. 22 al. 1 let. a AIFD se justifient car elles concernent des frais de nature privée grevant à tort les résultats de l'entreprise. Il en va de même en ce qui concerne les reprises sur les salaires dont les versements ne font pas l'objet de pièces comptables justificatives. b) Il convient ensuite de déterminer si l'élément subjectif de la faute est rempli. 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 disposition 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 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 utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (al. 3). aa) 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. Elle 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, *Trait de droit administratif* vol. I p. 389). Lorsqu'un contribuable ne remplit pas lui-même sa déclaration d'impôt, mais la soumet à un représentant contractuel, la soustraction commise par ce dernier est imputée au contribuable, à moins qu'il ne prouve qu'il n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte ou d'en faire disparaître les effets (ATF 89 I 405; ATF du 6 février 1970 publié in *Archives* 39 p. 258). Ainsi, la jurisprudence admet que celui qui remet une déclaration d'impôt établie par exemple sur la base d'une comptabilité incomplète et 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). bb) Pour apprécier la négligence, la jurisprudence et la doctrine posent des exigences sévères quant à la prévoyance requise, c'est-à-dire aux mesures de précaution 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 d'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 in RDAF

1991, 288 consid. 4b et les références citées). Ainsi, 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 in RDAF II 1999, 535). cc) Il se pose encore la question de savoir si l'application des dispositions générales du code pénal (art. 333 CP) permet de sanctionner la tentative de soustraction fiscale par négligence. Selon l'art. 333 al. 3 CP, les contraventions prévues par d'autres lois fédérales sont punissables même quand elles ont été commises par négligence, à moins qu'il ne ressorte de la disposition applicable que la contravention est réprimée seulement si elle a été commise intentionnellement. Or, il faut déduire du texte de l'art. 131 al. 2 AIFD ("en vue d'obtenir une taxation moins élevée") que l'intention d'induire en erreur l'autorité de taxation est un élément essentiel de la tentative de soustraction fiscale, qui exclut la punissabilité par simple négligence (H. Masshardt et F. Gendre, op. cit., p. 397-399; RDAF 1958 p. 58); en revanche, le texte de l'art. 176 al. 1 LIFD ("celui qui tente de se soustraire à l'impôt") n'est pas aussi clair et, comme en droit cantonal, réprime la tentative de soustraction commise par négligence. c) En l'espèce, l'existence d'une faute du contribuable a été établie en droit cantonal pour les frais de véhicules privés, les cotisations aux assurances-maladie et accidents et assurance de véhicules privés, les téléphones privés, la facture de blanchissage, l'achat de vin, la cotisation aux contemporains ainsi que les frais privés. En revanche, la reprise sur salaires non justifiés effectuée en droit cantonal n'est pas constitutive d'une soustraction fiscale à défaut de l'élément subjectif de la faute de sorte qu'elle ne peut faire l'objet d'un rappel d'impôt en droit fédéral, pour les périodes fiscales faisant l'objet d'une taxation définitive. 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; Un barème, établi en 1958 et révisé en 1987, fixe 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% 100% de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20% 110% de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30% 120% de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40% 130% de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50% 140% de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60% 150% de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70% 160% de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80% 170% de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90% 185% de plus de 90 % 200% max. 400% 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. b) 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 consommée avait été commise intentionnellement, ce qui détermine un minimum de l'amende au deux tiers du tiers du montant que le contribuable avait l'intention de soustraire. 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 aboutit 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 que 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 RDAF 1999, p. 555). d) En l'espèce les coefficients utilisés par l'autorité intimée pour fixer les amendes en droit fédéral dans la nouvelle décision du 14 mai 2004 sont adaptés aux circonstances particulières de la cause étant précisé que le montant de l'amende devra être adapté en tenant compte du fait de l'absence d'une reprise sur les salaires non justifiés pour les périodes fiscales ayant fait l'objet d'une taxation définitive. 10. Il résulte des considérants qui précèdent que les recours sont partiellement admis et les décisions attaquées annulées. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Les recourants, qui obtiennent gain de cause, ont droit aux dépens requis arrêtés à 2000 fr. compte tenu du fait qu'ils ont encore contesté à tort, après la modification de la décision le 14 mai 2004, les reprises sur les salaires non justifiés ainsi que l'estimation de la valeur locative des surfaces commerciales. Enfin, le tribunal estime qu'il y a lieu de réduire les frais de justice à charge des recourants à 500 fr. et de mettre à leur charge également les frais d'expertise pour 1'400 fr.

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