

VD_OMNI FI.1999.0011 vom 26. April 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-04-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0011

FR: VD_OMNI FI.1999.0011 du 26 avril 2006

IT: VD_OMNI FI.1999.0011 del 26 aprile 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts | Amendes sur rappels d'impôts ayant pour objet des frais de représentation, des primes d'assurances de rentes viagères et primes d'assurances privées, des frais de véhicules. Qualification de la soustraction (intentionnelle ou par négligence grave). Quotité des amendes en prenant en compte les critères applicables à la fixation des peines (rappelés dans les directives de l'ACI): soustraction grave ou légère, taxation provisoire ou définitive, collaboration, antécédents et situation de la contribuable.

Erwägungen

E. 1

Le recours du 11 décembre 1998, interjeté contre la décision du 11 novembre 1998, a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal de trente jours; partant, il est recevable en la forme.

E. 2

Sur le plan fédéral, la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et sur le plan cantonal et communal, la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon la jurisprudence constante du tribunal de céans, la détermination des éléments imposables est arrêtée selon le droit en vigueur au moment de la taxation, soit en l'espèce selon l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) pour l'impôt fédéral, et selon la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) pour l'impôt cantonal et communal, alors que le droit applicable pour juger s'il y a soustraction est déterminé conformément au principe du droit pénal visant à appliquer la loi la plus favorable (principe de la *lex mitior*; FI.1999.0017 du

E. 4

a) En droit fédéral, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, p. 454; 54, p. 660; 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc (cf. art. 176 LIFD ; FI.1995.0092 du 22 juin 1998, consid. 4a, p.14). b) La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, et d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des

dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). c) La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un 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. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n°6, et références citées). d) Lorsqu'un contribuable ne remplit pas lui-même sa déclaration d'impôt, mais la soumet à un représentant contractuel, la faute 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, Arch. 39 p. 258). En effet, le contribuable agit pour le moins 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). e) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, l'ancienne LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 aLI consacrait uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat (cf. FI.1991.0076 du 8 juillet 1993, consid. 4b, in RDAF 1994, p. 383). f) On relèvera ici que la nouvelle loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001) consacre à ses art. 242 et 243 un régime de sanctions calqué sur les art. 175 et 176 LIFD ; ces nouvelles dispositions cantonales ne sont cependant pas applicables en l'espèce dès lors qu'elles n'impliquent pas des amendes moins sévères. Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner poste par poste les diverses prestations

appréciables en argent qui n'auraient pas été déclarées:

E. 5

Les frais de représentation. Durant les années de calcul 1991 à 1994, la société a comptabilisé des frais de représentation que l'autorité intimée a repris dans le bénéfice imposable de la société à concurrence des montants suivants: Périodes fiscales 1993-1994 1995 prae 1995 post Années de calcul 1991 1992 1993 1994 1995 Frais forfaitaires de représentation non admis 30'000 30'000 30'000 30'000 24'500 Frais forfaitaires admis -9'600 -9'600 -9'600 -9'600 -9'600 Selon la comptabilité, trois personnes dans la société percevaient des indemnités forfaitaires pour frais de représentation : outre C. _____ (pour 30'000 francs), deux collaborateurs, chef de chantier ou directeur de travaux, respectivement pour 12'000 fr. et 4'800 fr. par année entre 1991 et 1994. On rappelle que les "directives concernant les certificats de salaire" émises par l'Administration cantonale des impôts traitent des indemnités forfaitaires pour frais de représentation (Revue fiscale 1986, p. 586). Elles distinguent deux catégories de frais : d'une part, les frais remboursés par l'employeur sur la base de leur coût effectif et, d'autre part, ceux qui, par opposition aux précédents, sont par nature plus difficiles à rembourser sur une base effective. Pour cette seconde catégorie, l'autorité fiscale admet, par mesure de simplification, le versement d'indemnités forfaitaires si deux conditions cumulatives sont réunies. D'une part, le règlement de l'entreprise doit prévoir expressément le remboursement des dépenses professionnelles aux collaborateurs sous la forme d'une indemnité forfaitaire. D'autre part, ces indemnités ne peuvent être allouées qu'aux collaborateurs ayant un devoir permanent de représentation. On considère qu'un tel devoir existe lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une activité dont une part importante se déroule à l'extérieur, en contact direct avec la clientèle de l'entreprise et que le lien entre la représentation, la promotion et la conclusion d'affaires est essentiel (FI.1993.0154 cons. 2; Revue fiscale, 1986, p. 588). Lorsque ces conditions sont réunies, l'administration fiscale admet que le versement d'une indemnité forfaitaire est justifié d'un point de vue commercial. Par voie de conséquence, le contribuable n'a pas à prouver l'existence de ces dépenses, ni à démontrer leur rapport de causalité avec l'acquisition d'un revenu (RDAF 1987, p. 33; Känzig, Wehrsteuer, 2è éd., 1982, p. 697). Les directives sur les certificats de salaire, qui ne permettent le versement d'indemnités sous forme forfaitaire que lorsqu'un règlement d'entreprise a été adopté, ne s'appliquent toutefois pas au cas des administrateurs, mais seulement à celui des cadres ou des employés du service externe (FI.1995.0016 du 15 janvier 1996, consid. 2e, p. 19). Au surplus, d'une manière générale, même en l'absence de règlement d'entreprise, les autorités fiscales font preuve d'une certaine souplesse en n'exigeant pas dans tous les cas le respect de l'ensemble des conditions posées par les directives citées. Se référant à cette pratique, le Tribunal administratif a admis le caractère déductible d'une indemnité forfaitaire pour les frais encourus, même en l'absence de règlement d'entreprise, tout au moins lorsque l'entreprise concernée est à même de démontrer l'existence et le montant approximatif de ces frais. Si le contribuable ne parvient pas à démontrer que les indemnités versées correspondent à des frais effectifs, celles-ci seront considérées comme non conformes à l'usage commercial (Arch. 55, p. 624; RDAF 1988, p. 400). Incontestablement, C. _____, qui dirigeait la société et qui en était l'administrateur, devait entretenir des contacts avec la clientèle et prospecter le marché. En conformité avec la pratique rappelée ci-dessus, l'ACI a admis des frais de représentation, arrêtés à 9'600 fr. par année. Le solde a fait l'objet de reprises qui ne sont pas contestées. Du point de vue de l'autorité intimée, la comptabilisation de frais

police no 6.***** 13'826 Primes d'autres assurances non admises La Suisse Maladie no 7.***** 180 180 180 180 La Suisse Maladie Accident no 8.***** 4'528 5'542 5'915 7'496 La Suisse ass. Accident no 9.***** 1'212 1'775 1'775 Part privée comptabilisée -1'200 -1'000 -1'200 Assurance incendie privée 265 Retenue sociales sur salaires non comptabilisées 12'524 Les polices d'assurance conclues auprès de la Rentenanstalt ont trait à la prévoyance privée (3^{ème} pilier B vaudois). De même, la totalité des reprises relatives aux assurances maladie, accident ou incendie concernent des assurances privées, sans aucun rapport avec la société. La recourante invoque un mandat confié à un bureau indépendant qui gérait le portefeuille des assurances de la société et de son actionnaire ; il en aurait résulté « un certain flou » à l'origine des erreurs de comptabilisation mises en lumière par le fisc. A l'encontre de ces assertions, l'ACI démontre au contraire que les polices d'assurance étaient au nom de C. _____ (ce que l'inventaire des polices établi par le mandataire indiquait avec précision) ; de même les avis de primes et les récépissés de leurs paiements étaient au nom de C. _____. Celui-ci avait d'ailleurs porté en déduction dans sa propre déclaration d'impôt les primes des trois polices de rentes viagères Rentenanstalt, montrant ainsi qu'il en connaissait la nature privée. Pour l'ACI, la comptabilisation des primes d'assurance maladie individuelle relève de la soustraction qualifiée ; pour toutes les autres reprises effectuées sous cette rubrique – y compris « les retenues sociales sur salaires non comptabilisées » en 1991, l'autorité intimée a retenu une soustraction simple par négligence grave. Lorsqu'une société anonyme prend à sa charge des frais privés de l'actionnaire, elle réalise une distribution dissimulée de bénéfices (StE 1994 B. 101.2 n°. 16; RDAF 1995 p. 38; RDAF 1995 p. 418). En l'occurrence, il apparaît clairement que la société a diminué son résultat d'exploitation par des frais généraux qui constituaient en réalité des charges privées. Compte tenu de la nature de ces charges et de leur montant, l'intéressée ne pouvait pas ignorer qu'il s'agissait de frais ayant manifestement un caractère privé et devant être déclarés comme tels. Les reprises sont ici encore pleinement justifiées ; la qualification « pénale » retenue par l'autorité intimée doit également être confirmée.

E. 7

Les frais de véhicules. Pour les périodes fiscales 1993-1994 et 1995, l'ACI a corrigé le bénéfice imposable de la société de la manière suivante : Périodes fiscales 1993 - 1994 1995 prae 1995 Années de calcul 1991 1992 1993 1994 Frais de véhicules - part privée à ajouter Frais de véhicules 45'229 24'067 23'191 11'047 11'225 Amortissement 23'200 18'900 12'300 3'530 9'600 Assurances 5'000 5'000 5'000 5'000 5'000 Total 73'429 47'967 40'491 19'557 25'825 part privée comptabilisée -6'000 -3'600 -3'600 Part privée 20% 14'686 9'593 8'098 3'915 5'165 Part privée reprise 8'686 9'593 8'098 315 1'565 Il ressort du tableau ci-dessus que les parts privées comptabilisées en 1991, 1994 et 1995 se sont révélées insuffisantes, en particulier pour l'année de calcul 1991 et de surcroît qu'elles ont été totalement omises dans les comptes des exercices 1992 et 1993. A cela s'ajoute le fait que les certificats de salaire de C. _____ ne mentionnaient pas l'utilisation d'un véhicule de l'entreprise durant les années litigieuses. Dans sa réponse, l'ACI rappelle que la décision de taxation du 30 janvier 1991 pour la période 1989-1990 avait fixé la part privée aux frais de véhicule à 20% (portés en déduction des charges de l'entreprise alors en raison individuelle). En outre, une part arrêtée à 20% serait modeste pour un « petit bureau » qui comptait dans ses actifs deux véhicules de marque (Mazzerati et BMW) ; l'administration fiscale aurait pu procéder à une reprise plus importante, d'autant plus que l'actionnaire n'avait déclaré aucun véhicule au titre de sa fortune privée dans ses déclarations d'impôt 1993-1994 et 1995-1996. Sur la base de ces éléments, l'ACI a retenu une soustraction

qualifiée pour les années de calcul 1991 à 1993, mais a renoncé à toute amende pour les années 1994 et 1995. Le tribunal ne voit pas de raison de s'écarter d'une telle appréciation.

E. 8

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, il reste à étudier l'objet du litige, à savoir les amendes prononcées à l'encontre de la recourante. a) En matière d'impôt cantonal et communal, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lettre b aLI). Le droit cantonal, selon la loi de 1956, ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, mais l'art. 128 al. 2 lettre a aLI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans cette hypothèse (qui n'est ici pas réalisée, contrairement à ce que soutient la recourante), l'autorité majore les éléments soustraits de 10 % (FI.1991.0076 du 8 juillet 1993 et FI.1994.0035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). Ces dispositions déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. b) Pour l'impôt cantonal et communal (toujours sous l'empire de la loi de 1956), l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives ont été légèrement remaniées en août 1992, en même temps qu'a été réglée la question de la délégation de compétence du Département des finances à l'ACI, approuvée par le Conseil d'Etat. Elles distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée et précisent que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. Elles comprennent un tableau récapitulatif (barème), destiné à servir de guide à la fixation des amendes. Les modifications opérées en 1992, après l'éclatement de l'affaire dite "des ristournes", contiennent une recommandation particulière pour fixer les amendes en relation avec cette affaire : "... 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". Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais il a été admis qu'elles constituaient une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Il reste que pour arrêter le montant de l'amende, l'autorité fiscale ne peut faire abstraction des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui commandent de tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières de l'espèce, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 48 ch. 2 CP, applicable par renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-Main 1998, p. 464; ATF du 6 mars 2002, 2A.55/2001 ; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987 p. 15; ATF 85 I 261; Arch. 39, 264, consid. 4). c) On relèvera en outre qu'en droit cantonal, conformément à sa pratique, l'administration s'est très largement écartée des maxims de l'art. 128 al. 2 lettre b aLI. Dans sa réponse, l'autorité intimée s'est expliquée de manière très détaillée sur ce point, comme il suit : « En l'espèce, concernant la fixation de la quotité des amendes, l'ACI a tenu compte de la collaboration de la recourante pour la détermination des coefficients du barème. Pour la soustraction qualifiée, il s'agit de la lit. A, ch. 1.2. dudit barème, et pour la soustraction simple par négligence grave, la lit. B. ch. 3.2. Par ailleurs, l'ACI s'est fondée sur les coefficients de la soustraction grave pour chacune des trois périodes litigieuses, étant donné que la totalité des éléments soustraits est supérieure à 50% par rapport au bénéfice

imposable tel que rectifié par l'ACI (Le rapport entre les éléments soustraits et le montant rectifié est de 98% en 1993-1994 (fr. 63'430.-- par rapport à fr. 64'839.--), de 53% en 1995 praenumerando (fr. 35'012.-- par rapport à fr. 66'434.--) et 95% en 1995 postnumerando (fr. 14'900.-- par rapport à fr. 15'611.--). La moyenne de 53% et de 95% donne un résultat supérieur à 50% pour la période 1995. Dès lors, concernant la soustraction qualifiée grave avec collaboration, l'ACI a fixé le montant de l'amende en se fondant, pour les périodes 1993-1994 et 1995 (praenumerando), sur le coefficient minimum de 1.5 du barème, et pour la période 1995 (postnumerando) elle est même descendue à bien plaisir au coefficient minimum de 1 de la soustraction légère, afin de tenir compte du montant relativement modeste de l'impôt calculé selon la taxation postnumerando (impôt cantonal et communal de fr. 2'040.95). Concernant les infractions retenues en soustraction grave par négligence grave, avec collaboration, le coefficient minimum de 0.75 du barème a été pris en compte pour les périodes 1993-1994 et 1995 (praenumerando). Aucune infraction par négligence grave n'a été retenue pour la période 1995 (postnumerando). Relevons encore que l'ACI a pris en compte à chaque fois le coefficient minimum prévu par le barème afin de tenir compte de la situation financière difficile de la recourante. De plus, en l'espèce, étant donné que l'on se trouve en présence de « tentative » de soustraction, les taxations des deux périodes litigieuses étant provisoires (période 1993-1994) ou non taxée (période 1995) au moment de la découverte de la soustraction, l'ACI a procédé à une première réduction de 50%, conformément aux directives précitées dans la jurisprudence du Tribunal administratif. Notre Administration a également appliqué un deuxième abattement de 30% sur les amendes au titre des circonstances atténuantes, consistant essentiellement dans la collaboration de la contribuable au redressement de sa situation fiscale lors de l'enquête (ce qui est également déjà pris en compte dans le barème pour la détermination du coefficient) et des antécédents (absence de sanction pour soustraction fiscale avant la période 1993-1994). Cette réduction est opérée également pour tenir compte des répercussions en matière d'impôt anticipé et de la situation financière difficile de la recourante. Sur le résultat final ainsi obtenu, l'ACI a encore réduit l'amende de plus de 20% en procédant par arrondi. Cette dernière réduction des amendes permet une seconde fois de tenir compte très généreusement des problèmes financiers invoqués par la recourante et du fait que son secteur d'activité connaît des difficultés conjoncturelles. On peut signaler encore que l'amende de la période 1995 a été fixée par une moyenne des amendes déterminées pour 1995 praenumerando et 1995 postnumerando. Sur le résultat ainsi obtenu pour cette période, l'ACI a encore procédé à une réduction supplémentaire de près de 10% pour tenir également compte des difficultés financières de la recourante, liées à la crise dans son secteur d'activité. Au vu de l'ensemble de ces réductions, il appert que l'ACI a largement tenu compte dans la fixation de l'amende des antécédents (absence de sanctions pour soustraction fiscale avant la période 1993-1994) et de la situation personnelle de la recourante consistant dans ses difficultés d'ordre économique. Dès lors, la décision attaquée du Département des finances concernant les amendes est à la fois clémentine et justifiée. Il convient de ne pas oublier par ailleurs qu'à la charge de la société il faut retenir une soustraction commise durant deux périodes fiscales, et pour un montant global objectivement important puisqu'il atteint fr. 211'786.-- d'éléments soustraits durant les cinq périodes concernées ». d) Cette argumentation est pleinement convaincante. Elle répond aux critères applicables à la fixation des peines, en prenant également en compte la situation particulière de la recourante, ses antécédents favorables, la collaboration apportée à la détermination des reprises et la situation financière actuelle de l'entreprise. En

définitive, au vu de ces divers éléments, l'ACI, conformément d'ailleurs à sa pratique, s'est écartée de son barème pour prononcer des amendes mesurées que le tribunal ne pourra que confirmer.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent à rejeter les conclusions de la recourante. Vu l'issue du litige, celle-ci supportera des frais de justice, arrêtés aux montants des avances requises à l'ouverture de l'instance.

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