

VD_OMNI FI.1999.0058 vom 15. August 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-08-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0058

FR: VD_OMNI FI.1999.0058 du 15 août 2005

IT: VD_OMNI FI.1999.0058 del 15 agosto 2005

Regeste

X /Administration cantonale des impôts | Rejet d'un recours en matière de soustraction fiscale (contribuable qui ne déclare par le salaire de son épouse et l'immeuble hérité de cette dernière dans un autre canton, notamment), la soustraction ne pouvant pas avoir été commise par inadvertance. Confirmation de l'amende après examen de la situation économique actuelle du contribuable.

Erwägungen

E. 1

Le recours a été formé en temps utile contre les décisions rendues en matière d'impôt cantonal et communal.

E. 1.2

avec collaboration 1 à 1,75 1 à 2,25 1,5 à 3,5

E. 1.3

annonce spontanée 0,5 à 1 0,75 à 1,5 1 à 2 B. Soustraction simple 2. Intentionnelle

E. 2

En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 132 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, prévoit que le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification (al. 1). A l'al. 2, il est prévu que la réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôt si le contribuable et les autres ayants droit y consentent (art. 103, 1^{er} al. let. b et 104, 1^{er} al.). L'ACI a demandé au recourant s'il souhaitait que son recours, respectivement sa réclamation en matière d'impôt fédéral direct, soit transmis directement au Tribunal administratif, en même temps que le recours en matière d'impôt cantonal et communal. Le tribunal constate que le recourant n'a pas répondu à l'ACI et qu'il n'a donc pas donné son consentement à la transmission de son recours, en matière d'impôt fédéral direct, comme le prévoit la loi. L'ACI a suivi la procédure usuelle prévue dans ces cas, qui consiste à rendre une décision sur réclamation, qui pouvait être contestée par la voie du recours au Tribunal administratif, dans un délai de 30 jours. Il apparaît que le recourant n'a pas interjeté de recours au tribunal contre la décision sur réclamation rendue le 14 janvier 2000, comme le relève l'ACI dans sa lettre du 23 octobre 2000 adressée au tribunal, dont le contenu est le suivant : « Nous vous informons que les réclamants n'ont pas interjeté de recours à l'encontre de cette décision qui est donc entrée en force ». Copie de la lettre précitée a été envoyée au recourant, qui n'a formulé aucune remarque. Dès lors, le tribunal constate que

seule la décision rendue en matière d'impôt cantonal et communal du 8 mars 1999 fait l'objet du présent litige, à l'exclusion de la décision rendue en matière d'impôt fédéral direct, qui est entrée en force, ce que le présent arrêt constatera dans son dispositif pour plus de clarté.

E. 2.1

sans collaboration 1 à 1,5 1,25 à 2 1,5 à 2,5

E. 2.2

avec collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 1 à 2

E. 2.3

annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 3. Négligence grave

E. 3

Bien que le recourant ne mentionne pas expressément ce motif, il convient tout d'abord d'examiner la décision contestée sous l'angle des règles relatives à la prescription du droit de taxer. L'art. 98a de l'ancienne loi sur les impôts directs cantonaux (aLI) prévoit à l'al. 1 que le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit quatre ans après la fin de la période de taxation, sous réserve des articles 107 ss et 128 ss ; selon l'al. 3, la prescription est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt, par toute reconnaissance de la dette d'impôt par le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui, par le dépôt d'une demande de remise et par l'introduction d'une poursuite de l'infraction pénale. Un nouveau délai commence à courir dès l'interruption. L'art. 133 aLI précise que la contravention est prescrite quatre ans après la fin de la période de taxation et qu'elle est interrompue par tout avis de l'Administration cantonale des impôts ou du Département des finances aux intéressés les informant qu'une enquête est en cours (al. 1). Cet avis est considéré comme non venu si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année (al. 2). La décision querellée porte sur les périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996 (contrairement à ce qui est indiqué en titre sur la décision du 8 mars 1999). Pour l'impôt cantonal et communal, objet du litige, les décisions de taxation définitive ont été rendues le 14 décembre 1993 (période fiscale 1993-1994) et le 1^{er} octobre 1995 (période fiscale 1995-1996). En l'espèce, l'autorité de taxation, respectivement la CIR, a informé les contribuables le 30 septembre 1997 qu'elle procédait à une « ouverture d'enquête ou de soustraction » fondée notamment sur les articles 109 et 128 aLI. Le délai de prescription de quatre ans prévu aux art. 109 et 133 aLI, qui avait commencé à courir, selon l'art. 109 aLI le 14 décembre 1993 (période fiscale 1993-1994) et le 1^{er} octobre 1995 (période fiscale 1995-1996), et respectivement le 31 décembre 1994 et le 31 décembre 1996 selon l'art. 133 aLI, a donc été valablement interrompu par la lettre du 30 septembre 1997. Celle-ci répond aux critères de « l'introduction d'une poursuite de l'infraction fiscale » prévue à l'art. 98a al. 3 aLI, ouvrant un nouveau délai de prescription de quatre ans. Par la suite, le 16 juin 1998, l'ACI a déterminé les éléments imposables, calculé le montant de l'impôt supplémentaire, ainsi que celui des amendes et il en a informé les contribuables, sous forme d'une proposition de règlement. Le délai d'une année dans lequel une suite doit être donnée à l'avis d'ouverture d'enquête (art. 133 aLI) a donc été respecté. La décision de rappel d'impôt et prononcé d'amende du

E. 3.1

sans collaboration 0,75 à 1,5 1 à 1,75 1 à 2

E. 3.2

avec collaboration 0,4 à 1 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5

E. 3.3

annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1 0,5 à 1,25 4. Négligence légère 4.1. sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75 4.2. avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 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. Dans l'affaire dite des ristournes, les soustractions commises sont des soustractions qualifiées, les comptabilités établies par les contribuables et produites à l'appui de leurs déclarations étant incomplètes. Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales." Le tribunal a constaté au sujet du droit cantonal que, dans les faits, la pratique adopte un coefficient de 1 pour la société et de 0,5 pour l'actionnaire (arrêt FI.1993.0075 et les arrêts cités FI.1993.0101 du 15 mars 1995 p. 25, FI.1994.0035 du 28 octobre 1994 p. 21, FI.1993.0026 du 24 février 1994 p. 17, FI.1993.0100 du 28 octobre 1994 p. 22 s, FI.1994.0013 du 23 mars 2000 p. 36, FI.1996.0063 du 31 mars 1999 p. 14 s., FI.1996.0070 du 25 août 1999 p. 28). c) En l'espèce, le recourant n'a pas expressément contesté les amendes, mais il l'a fait implicitement dans la mesure où il conteste s'être rendu coupable d'une soustraction fiscale. S'agissant des montants repris, le recourant les admet - sauf pour la valeur locative - lui-même ayant donné à l'autorité fiscale un ordre de grandeur pour le revenu de l'activité lucrative de son épouse, soit environ 40'000 francs pendant dix ans. L'autorité fiscale a repris ce montant, à titre de moyenne, puisque le contribuable a été dans l'incapacité de produire les certificats de salaire antérieurs à l'année 1995. Or, le salaire net pour l'année 1995 était de 40'127 francs. C'est donc à juste titre que l'autorité fiscale a retenu, à titre de salaire pour les années 1993 à 1996 un salaire annuel moyen de 40'000 francs, montant qui correspond aux déclarations du contribuable et au certificat de salaire produit. Le montant retenu pour la rente versée au recourant est fondé sur la décision d'octroi de la rente qui prévoyait 10'632 francs par année dès le 1^{er} octobre 1993, soit trois mois en 1993 (2'658 francs) et la totalité des douze mois en 1994 (10'632 francs). Il convient par contre d'examiner en détail le rappel d'impôt qui a trait à la valeur locative de l'immeuble sis à Y. d) Dans ses déterminations, l'ACI a conclu à l'admission partielle du recours, au motif que la valeur locative nette doit être ajoutée aux revenus et non la valeur brute. aa) Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties aux impôts sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton (art. 6 al. 1 aLI). Le droit d'imposer les immeubles qui font partie de la fortune privée du contribuable ainsi que les revenus qui en découlent, notamment le revenu locatif, appartient exclusivement au canton du lieu de situation de l'immeuble (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4^{ème} édition, 2000, § 15, II, n° 5, p. 216). Lorsque le contribuable domicilié dans un canton détient dans sa fortune privée un immeuble sis dans un autre canton, il convient de procéder à une répartition des éléments imposables entre le canton de domicile et celui du lieu de situation de l'immeuble, les frais d'acquisition du revenu, notamment les frais d'entretien et d'administration étant attribués au canton de situation de l'immeuble. Les règles applicables

à la déduction des frais d'entretien d'immeubles, en particulier pour ce qui est de la déduction sous forme d'un forfait, varient selon les cantons. Cela signifie que chaque canton règle la question de la déduction des frais selon son propre droit, même pour les immeubles situés hors canton. A cet égard, la doctrine a précisé qu'un canton peut appliquer les valeurs fixées par un autre canton (celui du lieu de situation de l'immeuble), à condition que la situation du contribuable n'en soit pas péjorée (« Schlechterstellungsverbot » ou principe de l'interdiction de l'aggravation de la situation du contribuable), notamment dans l'hypothèse où l'application du droit du canton de domicile lui eut été plus favorable (Höhn/Mäusli, op. cit., § 21, II A, n° 7a, p. 287). bb) En l'espèce, dans la décision de rappel d'impôt, l'autorité fiscale a tenu compte de la valeur locative brute, puis, dans ses déterminations relatives au recours, elle a admis que soit prise en compte la valeur nette. Il est rappelé que ces valeurs ont été fixées par l'autorité tessinoise. Le recourant - qui y avait été invité par lettre du 18 novembre 2004 - n'a pas précisé en quoi ce montant pourrait être contesté, notamment quel serait le montant d'éventuels frais d'entretien, les factures produites, certaines pour des années autres que celles litigieuses ou ne constituant manifestement pas des frais d'entretien, ne permettant pas de le calculer. Or, en matière fiscale, il incombe au contribuable d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Le Tribunal administratif a retenu cette solution s'agissant notamment de la preuve de déductions ou de charges invoquées par le contribuable (v. notamment arrêt FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a bb et les références citées). Il convient dès lors de renvoyer le dossier à l'autorité fiscale afin qu'elle détermine le montant des rappels d'impôt en tenant compte de la valeur locative nette telle que fixée dans la taxation tessinoise du contribuable. Il reste à examiner dans quelle mesure cette diminution, faible il est vrai, pourrait avoir une influence sur la qualification de la faute telle qu'elle a été retenue par l'autorité intimée. e) L'autorité fiscale a retenu une soustraction grave, puisque le rapport entre les éléments soustraits et les éléments totaux est supérieur à 50 %. Or, même si la valeur locative est diminuée, ce rapport restera supérieur à 50 %, ce qui conduit le tribunal à confirmer le caractère grave de la soustraction, c'est-à-dire la qualification retenue par l'autorité. Il est rappelé que le montant total d'impôt élué est de 49'533,55 francs. S'agissant de la nature de l'infraction, il ne s'agit pas d'une soustraction qualifiée, mais d'une soustraction simple, puisque le contribuable n'a pas fait usage de pièces justificatives fausses ou falsifiées, et elle est consommée, pour les périodes objet du litige, car les décisions de taxation étaient définitives. Le degré de culpabilité peut en l'occurrence être amoindri, dans la mesure où le recourant est un homme simple qui ne disposait pas de toutes les connaissances requises pour apprécier la gravité de la situation : le tribunal retiendra par conséquent une soustraction par négligence légère. Quant au comportement du contribuable pendant le contrôle, on peut admettre que sa participation a été active, puisqu'il a remis à l'autorité fiscale le certificat de salaire qui était en sa possession. Enfin, le recourant ne semble pas avoir d'antécédents en matière fiscale et aurait toujours payé les impôts dus. S'agissant du revenu et de la fortune imposables du contribuable, il apparaît que sa situation est confortable, puisqu'il est propriétaire de l'immeuble qu'il habite à Y. _____ (estimation fiscale : 164'306 francs) et qu'il dispose en outre d'une fortune en valeurs mobilières de 116'700 francs. Le recourant est âgé de 72 ans et il ne souffre pas de graves problèmes de santé. Son épouse est âgée de 69 ans. Le couple n'a plus d'enfants à charge. La quotité de l'amende fixée par l'autorité intimée est légèrement supérieure à 0,5, ce qui correspond à la quotité prévue dans le tableau établi par le Département des finances (v. consid. 5b bb ci-dessus) pour une soustraction grave, non qualifiée, avec une négligence

légère et une collaboration de la part du contribuable (quotité de 0,5 à 1,5). En l'espèce, il convient d'admettre qu'elle est justifiée et qu'il n'y a pas lieu de la modifier. La quotité restant la même, mais le montant total d'impôt soustrait subissant une légère diminution suite au nouveau calcul de la valeur locative par l'autorité intimée, l'amende sera légèrement réduite. 6. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être très partiellement admis en tant qu'il porte sur la détermination par l'autorité fiscale vaudoise de la valeur locative de l'immeuble sis au Tessin, partant du montant total des éléments soustraits et du calcul des amendes, la décision étant confirmée pour le surplus. Les décisions de rappel d'impôt et les prononcés d'amende seront modifiés en conséquence. Un émolument réduit est mis à la charge du recourant qui obtient très partiellement gain de cause. Il n'est pas alloué de dépens.

E. 8

mars 1999 a été rendue dans le nouveau délai de quatre ans ouvert par la proposition de règlement. La prescription a été suspendue depuis le début de la procédure de recours le 1^{er} avril 1999. Quant à la prescription absolue de douze ans après la fin de la période de taxation, elle ne sera acquise, pour la période fiscale 1993-1994, qu'au 31 décembre 2006.

4. Le recourant invoque le fait qu'il aurait toujours payé ses impôts au Tessin (« depuis l'héritage + fisc ») et qu'il n'aurait pas déduit « les factures toutes payées + taxes cantonales ». Pris au pied de la lettre, ces propos indiqueraient que le recourant ne conteste que les reprises liées à l'immeuble propriété de son épouse au Tessin, à l'exclusion de celles portant sur les revenus non déclarés de son activité lucrative et sur ceux également non déclarés de la rente d'invalidité qu'il a touchée jusqu'à l'âge de la retraite. Toutefois, il conteste implicitement le droit de l'autorité fiscale de procéder à une révision de sa taxation, puisqu'il a notamment écrit que « tout était en ordre lorsqu'il a quitté le canton de Vaud » (v. sa lettre du 22 septembre 1998). Il convient dès lors que le tribunal examine l'ensemble des reprises.

a) Dans plusieurs arrêts, le Tribunal administratif a rappelé que la procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (v. arrêts FI.1998.0045 du 6 mars 2001, FI.1995.0046 du 13 juin 1996, FI.1994.0065 du 18 août 1995, FI.1993.0053 du 20 décembre 1994, FI.1993.0016 du 10 mai 1994). En matière d'impôt cantonal et communal, objet du présent litige, la procédure de révision était régie aux art. 107 à 109 aLI. L'art. 109, al. 1 aLI prévoyait ce qui suit : « L'autorité de taxation peut également réviser la taxation définitive dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision en cause lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. (...) » Le Tribunal administratif a déjà rappelé (FI.1999.0083 du 8 juin 2000; FI.1999.0063 du 28 novembre 2000) que les faits nouveaux mentionnés à cet article sont des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (« nova reperta »). Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention qu'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les articles 136, notamment lit. d, et 137, notamment lit. b, OJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 et ss, ainsi que les références citées ; v. également Pierre Moor, Droit administratif, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4^{ème}

édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, n° 1300 et ss ; cf. aussi Hugo Casanova, *Le rappel d'impôt*, in RDAF 1999 II 1 ss.) Entre autres conditions, il faut par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision d'entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Sont considérés comme inconnus de l'autorité fiscale, les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont celle-ci disposait (Casanova, op. cit., p. 3 ss.) Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; selon Moor, ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amené à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (op. cit. p. 230, cf. sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, *Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone*, Zürich 1985, p. 96-97).

b) En l'espèce, à l'époque où le recourant était encore domicilié dans le canton de Vaud, il a omis d'indiquer dans ses déclarations d'impôt un certain nombre de revenus: la rente d'invalidité qu'il a touchée, le salaire de son épouse et le revenu locatif de l'immeuble propriété de cette dernière au Tessin, qui entrait en considération pour déterminer le taux d'imposition dans le canton de Vaud. Quant à l'autorité fiscale, elle ne pouvait pas, même en procédant à un examen attentif des déclarations d'impôt produites, découvrir ces éléments, en particulier le fait que l'épouse exerçait une activité lucrative, alors que le contribuable avait expressément mentionné qu'elle était "sans profession". Il apparaît dès lors que l'autorité était fondée à procéder à une révision des décisions de taxation qui étaient entrées en force.

5. La décision de rappel d'impôt pouvant être accompagnée de la poursuite d'une soustraction fiscale, il convient tout d'abord de rappeler quelles sont les règles qui régissaient la soustraction fiscale en droit cantonal.

a) L'art. 128 aLI prévoyait ce qui suit : "Le contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention. Cette contravention est réprimée : a) lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation, par une majoration de 10 % des éléments soustraits; b) en cas de soustraction commise dans les deux périodes précédentes, par une amende pouvant atteindre, pour chaque année en cause, cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci. Le montant de l'amende est fixé d'après le degré de faute du contribuable. L'amende est réduite notamment en cas de déclaration du contribuable ou de ses héritiers avant que l'insuffisance du paiement de l'impôt ait été constatée par les autorités fiscales." La soustraction fiscale suppose la réalisation d'une condition objective, soit la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, ainsi qu'une condition subjective, soit la faute du contribuable (ATF 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003, consid. 6.1 et les références citées).

aa) Pour qu'il y ait soustraction, il faut que la base d'imposition ait été indûment réduite et, par conséquent, que l'impôt acquitté soit insuffisant (ATF 2P.215/2002 cité, consid. 6.2). L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages, appréciables en argent (art. 20 al. 1 aLI); sont notamment considérés comme revenus imposables, le revenu de toute activité pour le compte d'autrui (traitements, émoluments, salaire, etc.) (...) et les revenus acquis en compensation (allocations et indemnités provenant de caisses d'assurances sociales, de caisses de retraite, de fonds de compensation ou de prévoyance sociale, rentes ou indemnités en capital pour la renonciation à une activité, la cessation ou l'inaccomplissement de celle-ci (...)) (lettre a), le

revenu provenant de la location et de l'affermage d'immeubles et de choses mobilières, y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans un immeuble dont il est propriétaire ou usufruitier (lettre b). Les instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, document remis en annexe à la déclaration d'impôt pour les périodes fiscales objet du litige, précisaient en outre ce qui suit : "Pour le gain de l'épouse, les explications données sous chiffres 1 et 2 sont applicables par analogie" (chiffre 3); "Toutes les rentes AVS et AI sont imposables, y compris les rentes extraordinaires" (chiffre 4); "Le contribuable qui possède des immeubles doit, si nécessaire, joindre à sa déclaration la formule "Annexe à la déclaration d'impôt - Fortune immobilière et assurances sur la vie - Etat des dettes. Le contribuable qui possède des immeubles dans plusieurs communes ou cantons indiquera les rendements et frais s'y rapportant de façon détaillée afin de permettre à l'autorité de taxation de procéder à la répartition des éléments imposables" (chiffre 5). Comme cela a déjà été relevé ci-dessus, le recourant n'a déclaré ni les revenus de son épouse, ni sa rente d'invalidité, ni la valeur locative de l'immeuble propriété de son épouse. Les éléments imposables qui ont servi de base à la taxation des périodes litigieuses étaient par conséquent incomplets, car le contribuable n'avait pas annoncé tous les revenus réalisés, ce qui signifie que l'élément objectif de la soustraction doit être retenu. Il reste à examiner si l'élément subjectif doit l'être aussi. bb) Le contribuable doit avoir éludé "intentionnellement ou par négligence" les obligations lui incombant. 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 1998 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 de la fortune ou du revenu 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 (Archives 56, p. 138). En l'espèce, les explications du recourant ne sont pas très claires : il croyait, dit-il, que tout était en ordre puisque son épouse payait des impôts au Tessin, mais il ne s'est pas inquiété de savoir à quoi correspondait le montant d'impôt payé. En outre, les pièces au dossier de la cause montrent que l'épouse travaillait déjà avant 1985, car l'attestation du fonds de prévoyance mentionne que le rapport de prévoyance était antérieur au 1 er janvier 1985. Or, le recourant n'a pas pu donner de date exacte, ni même d'année pour l'acquisition de l'immeuble au Tessin. Il n'est dès lors pas exclu d'admettre que l'activité lucrative était antérieure à l'acquisition de l'immeuble. En outre, compte tenu de la modicité du montant d'impôt annuel qui était payé au Tessin (quelques centaines de francs pour un revenu imposable de l'ordre de quelque 7'000 francs par année), le contribuable ne pouvait ignorer que ces impôts ne portaient pas sur le revenu de l'activité lucrative de son épouse. Au surplus, on doit admettre que c'est le contribuable lui-même qui a dit à la fiduciaire que son épouse n'exerçait pas de profession. Le recourant s'est en outre étonné de devoir payer un impôt sur le revenu locatif de l'immeuble; or, il paraît pour le moins douteux que la fiduciaire, à laquelle le recourant

confiait le soin de remplir sa déclaration d'impôt, ne l'ait pas rendu attentif au fait que l'immeuble devait y figurer et qu'un revenu locatif serait imposé. Le recourant n'a, par contre, fourni aucune explication s'agissant de l'absence de déclaration de la rente d'invalidité, si ce n'est, semble-t-il, le fait qu'il conteste devoir payer un impôt sur une rente versée sur une courte durée, en raison d'un handicap à sa main. Un autre argument du recourant consiste à dire qu'il ne s'occupait pas de ses affaires fiscales et qu'il s'en remettait entièrement à sa fiduciaire. A cet égard, le tribunal a rappelé que la négligence du mandataire est imputable au contribuable lui-même (v. notamment ATA FI.2004.0102 du 16 décembre 2004). Au vu des éléments précités, il convient d'admettre que le recourant a, pour le moins, fait preuve de négligence. Les conditions de la soustraction fiscale sont par conséquent remplies et il convient d'examiner les principes applicables à la quotité des amendes (v. ATA FI.1993.0075 du 17 juillet 2000 et les arrêts cités). b) 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 lit. b aLI). L'infraction visée par l'art. 128 aLI est consommée lorsque le contribuable a accompli les actes nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit. a aLI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10 %. Quant aux directives internes de l'autorité cantonale, elles prévoient une quotité réduite de moitié pour la tentative de soustraction. aa) Les dispositions générales du droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 Code pénal [CP]; StE 1986 B 101.1 n° 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 Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Bern 1989, par. 7, n° 7 ss.) des éléments qui devraient guider le juge dans la détermination de la peine (ATF 116 IV 289 et 296, consid. 2b, JT 1992 IV 43; ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). 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). bb) Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a 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. Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais elles constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre contribuables. Il reste que pour arrêter le montant de l'amende, l'autorité fiscale ne peut se

réfugier derrière ce document, en faisant abstraction des circonstances du cas d'espèce et des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui sont applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrite ci-dessus (art. 48 al. 2 et 63 à 67 CP; v. arrêts FI.1999.0043 du 1^{er} juillet 1999 p. 15, FI.1993.0075 du 17 juillet 2000 p. 9). On extrait ce qui suit de la directive cantonale : "5. Dans le cadre fixé par la loi (amende pouvant aller jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci), le montant de la pénalité doit être fixé d'après la gravité objective et subjective de l'infraction. La gravité objective trouve sa mesure dans le rapport entre les éléments soustraits et les éléments totaux (éléments soustraits et éléments de la taxation rectifiée). En règle générale, la soustraction est: - légère lorsque le rapport précité est inférieur à 20 %, - moyenne, lorsque ce rapport est compris entre 20 et 50 % - et grave, lorsque ce rapport est supérieur à 50 %. La gravité subjective de l'infraction sera déterminée en tenant compte des facteurs suivants : - infraction sans ou avec usage de pièces justificatives fausses ou falsifiées (soustraction "simple" ou "qualifiée") - la nature de la soustraction (soustraction consommée ou tentative), - le degré de culpabilité (soustraction intentionnelle, par négligence grave ou légère), - le comportement du contribuable lors du contrôle (opposition au contrôle, absence de collaboration, participation active au rétablissement d'une situation conforme au droit, annonce spontanée), - les antécédents du contribuable. La fixation de l'amende, lorsque la même prestation soustraite est imposée dans le chef de la société, puis auprès de son bénéficiaire, tient compte de ce cumul. On tiendra compte enfin du revenu et de la fortune imposables du contribuable, de son état civil et de ses charges diverses. Le tableau ci-dessous, établi par le Département des finances, sert de guide à la fixation des amendes : Nature de l'infraction quotité de l'amende soustraction légère soustraction moyenne soustraction grave A: Soustraction qualifiée 1. sans collaboration 1,5 à 2 1,5 à 3,5 2 à 5

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