

VD_OMNI FI.2005.0191 vom 10. Juli 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-07-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0191

FR: VD_OMNI FI.2005.0191 du 10 juillet 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0191 del 10 luglio 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le délai de prescription n'est pas atteint en l'occurrence, s'agissant d'amendes relatives aux taxations pour les périodes allant de 1995-1996 à 2001-2002.

Erwägungen

E. 1

Le présent arrêt complète celui rendu le 21 juin 2005, sur les points laissés en suspens, soit le prononcé des amendes pour soustraction fiscale, selon la décision de l'ACI du 2 décembre 2004, dans sa teneur modifiée du 1^{er} juillet 2005. Le litige porte ainsi sur les amendes infligées aux recourants en rapport avec l'impôt fédéral direct pour les périodes allant de 1995-1996 à 2001-2002, et en rapport avec l'impôt cantonal et communal pour les périodes allant de 1997-1998 à 2001-2002. La décision du 2 décembre 2004, en tant qu'elle a trait aux amendes et telle que modifiée le 1^{er} juillet 2005, constitue le seul objet de la présente procédure. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal statue en un seul arrêt sur le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere »), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455 ; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées; cf. ATF 2P.34 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes (arrêts FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 1a; FI.2005.0003 du 21 juin 2005). C'est là précisément l'objet du présent arrêt. Celui-ci est rendu par le même Tribunal, mais siégeant dans une composition entièrement différente de la précédente. A. X. _____, représentant son épouse, a été entendu lors de l'audience du 20 juin 2006. Averti de son droit de se taire, il a choisi de répondre aux questions posées et eu l'occasion de faire valoir ses moyens de défense. Les droits des recourants ont ainsi été respectés.

E. 3

a) La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995; elle a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 (AIFD; art. 201 LIFD). S'agissant des amendes ayant trait à l'impôt fédéral direct, la LIFD s'applique. La LHID est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993. Dans le délai de huit ans imparti par l'art. 72 LHID, les cantons avaient l'obligation d'adapter leur législation s'agissant notamment des dispositions pénales régies par le titre sixième de cette loi (art. 55ss LHID). Le canton de Vaud s'y est conformé en édictant la LI, dont les dispositions pénales (Partie VI, Titre I, art. 241ss LI) font désormais partie du droit harmonisé. b) La LI a abrogé l'aLI dès son entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 LI). S'agissant des amendes ayant trait à l'impôt cantonal et communal, l'aLI reste applicable aux amendes relatives aux périodes 1997-1998 et 1999-2000, tandis que les amendes relatives à la période 2001-2002 sont régies par la LI. Dans le domaine de la soustraction fiscale, s'applique toutefois la loi la plus favorable, selon la règle de la *lex mitior* qui vaut en droit pénal (arrêt FI.1996.0085 du 12 décembre 2002, consid. 2, et les arrêts cités). En l'occurrence, les dispositions de la LI sont moins rigoureuses pour les recourants que celles de l'aLI. Celle-ci s'effacera donc devant celle-là. Au demeurant, lors de l'audience du 20 juin 2006, l'ACI a confirmé avoir appliqué en l'occurrence l'art. 242 LI au titre de la *lex mitior*.

E. 4

Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond de la soustraction que sur ses propres éléments imposables (art. 180 al. 1 LIFD, 57 al. 4, première phrase, LHID, 247 al. 1 LI; cf. Henri Torrione, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, in: OREF (ed), *Les procédures en droit fiscal*, 2^{ème} éd., Berne, 2005, p. 907ss, 1033/1034). En l'espèce, les reprises qui sont à l'origine des amendes litigieuses ont été opérées dans le revenu imposable des recourants. Elles se rapportent toutefois à des travaux effectués uniquement par A. X._____. Partant, c'est auprès de lui exclusivement, et non de son épouse, que le montant des amendes sera perçu, pour le cas où le recours devrait être rejeté.

E. 5

a) Les faits sont antérieurs au 1^{er} octobre 2002, date de l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 22 mars 2002 modifiant l'art. 333 al. 5 CP, relatif à la prescription (cf. Torrione, op. cit., p. 1051/1052). Les nouvelles règles qu'introduit cette nouvelle ne sont dès lors pas applicables. b) S'agissant des amendes prononcées en application de la LIFD et de la LI, la poursuite pénale se prescrit, en cas de tentative de soustraction d'impôt, par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation de ces obligations ou la tentative a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD, 58 al. 1 LHID et 25 al. 1 let. a LI); la poursuite de la soustraction consommée, se prescrit par 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, 58 al. 2 LHID et 254 al. 1 let. b LI). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable, auquel cette interruption est opposable; un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD, 58 al. 3 LHID et 254 al. 2 LI). c) En l'occurrence, les recourants ont été taxés définitivement le 2 février 1996 pour la période 1995-1996, le 22 juin 2001 pour la période 1997-1998, le 24 juillet 2001 pour la période 1999-2000, les 11 et 14 février 2002

pour la période 2001-2002. Le 12 mars 2002, l'ACI a averti les recourants qu'elle ouvrait une procédure de révision, en raison de soupçons qu'elle avait conçus de soustraction d'impôt. Le 12 septembre 2003, elle a notifié aux recourants un avis de prochaine clôture de la procédure, portant sur diverses reprises relatives aux périodes considérées. Elle a rendu à ce propos une décision, le 2 décembre 2004, qui a fait l'objet de l'arrêt partiel du 21 juin 2005 dans la cause FI.2005.0003. Les recourants ont saisi le Tribunal fédéral, lequel, par arrêt du 8 août 2005 (cause 2A.463/2005), a rejeté le recours de droit administratif, en tant qu'il portait sur l'impôt fédéral direct; il l'a déclaré irrecevable, comme recours de droit public, au regard de l'art. 87 al. 2 OJ, en tant qu'il portait sur les reprises et rappels d'impôt relatif à l'impôt cantonal et communal. Tant pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal régi par la LI, le délai de prescription a commencé à courir, pour la période la plus ancienne, dès le 2 février 1996. Il a expiré le 3 février 2006, mais a été prolongé pour cinq ans après cette échéance, en raison des interruptions survenues entretemps (art. 184 al. 1 let. b LIFD, mis en relation avec l'al. 2 de la même disposition). La prescription n'est ainsi pas acquise. d) Pour ce qui est de l'aLI, la procédure d'amende est soumise à un délai de prescription (absolue) de douze ans (art. 98 al. 4 aLI). S'agissant d'amendes se référant aux périodes allant de 1997-1998 à 1999-2000, le délai de prescription n'est pas davantage atteint (cf. arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid. 2a, et les arrêts cités).

E. 6

a) aa) Dans le domaine du droit harmonisé, on distingue la soustraction consommée de la tentative. Est punissable d'une amende pour soustraction consommée, 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 (art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 1 LI). Pour qu'il y ait soustraction, il faut que soient réunis trois éléments: une double condition objective – la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable – et une condition subjective – la faute (ATF 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 3.2; 2P.241 et 2A.235/1998, du 29 mai 1998 reproduit in: Revue fiscale 2000 p. 122, consid. 5b/cc p. 125). L'auteur d'une tentative de soustraction fiscale n'est en effet amendable que s'il a agi avec intention, à l'exclusion de la simple négligence (ATF 2A.481/2003 du 18 août 2004, consid. 3; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, reproduit in: RDAF 2003 II p. 632, consid. 3). bb) Dans le domaine de l'application de l'aLI, le contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent, commet une contravention (al. 128 al. 1 aLI). Cette disposition définit la soustraction de la même manière que le droit fédéral (arrêt FI.1995.0067 du 19 mars 1996, consid. 3a/bb). b) La tentative de soustraction (art. 176 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 LI) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée, qui l'est. Elle commence en général par le dépôt de la déclaration qui contient des renseignements inexacts (ou par l'omission intentionnelle de déposer cette déclaration) et s'achève par l'entrée en force de la décision de taxation, grâce à laquelle la soustraction est consommée. Il y a donc tentative de soustraction lorsque les actes du contribuable, tendant à ce qu'indûment la taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète, sont découverts avant l'entrée en force de la taxation (ATF 2A.719/2004 du 11 mai 2005, consid. 4; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, consid. 3; 2A.232/1995, du 2 avril 1996, reproduit in: Archives 66 p. 458, consid. 6a p. 466). La poursuite de la tentative de soustraction doit ainsi être introduite avant l'entrée en force de la taxation. Si la poursuite est introduite ultérieurement, la

soustraction sera alors consommée et réprimable comme telle (ATF 2A.719/2004 précité, consid. 4, et les références citées). Il suit de là qu'une tentative de soustraction ne peut être établie et le montant de l'impôt soustrait fixé qu'après l'entrée en force de la décision de taxation. La poursuite de l'infraction peut et doit être introduite pendant la procédure de taxation, mais ne peut être terminée qu'avec la fin définitive de celle-ci. En cas de litige, la procédure de taxation est prolongée devant le Tribunal administratif comme autorité cantonale de recours (cf. art. 140ss LIFD, 50 LHID, 4 LJPA), voire devant le Tribunal fédéral, que ce soit par la voie du recours de droit administratif (art. 146 LIFD et 73 LHID) ou celle du recours de droit public pour la violation des droits constitutionnels des citoyens (art. 84 al. 1 let. a OJ). Subséquemment, la prescription de la tentative de soustraction ne commence à courir qu'après le terme définitif de la procédure de taxation, le cas échéant, des procédures de recours, celles-ci étant en outre soumises à la prescription du droit de taxer (art. 120 LIFD, 47 LHID). Le point de départ du délai de prescription de la tentative de soustraction est la même pour ce qui est de la prescription relative ou absolue (cf. art. 184 LIFD; ATF 2A.719/2004, précité, consid. 4, faisant référence à l'ATF du 10 août 1998, reproduit in: Archives 68 p. 416 consid. 2b p. 421). c) En l'occurrence, l'ACI avait notifié aux recourants des décisions définitives de taxation, avant d'ouvrir après coup une procédure pour soustraction. On se trouve ainsi en présence d'une soustraction consommée et non d'une simple tentative. d) Dans la procédure d'amende, il incombe à l'autorité de taxation de prouver que l'imposition est incomplète (ATF 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; ATF du 8 février 1991, reproduit in: RDAF 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (ATF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins, qu'il a agit par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexacts ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 3.3; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 5.2, et les arrêts cités; arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid. 4a). Il incombe alors au contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire, du moment que les faits, établis sur la base d'indices précis, sont hautement vraisemblables (ATF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2; arrêt FI.1992.0100 du 29 septembre 2000, consid. 4a). Lorsque des éléments imposables ne figurent pas dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêts FI.1992.0100, précité, consid. 4a ; FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 1a). On doit admettre 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 (arrêt FI.1992.0100, précité, consid. 4a). Le contribuable ne saurait à cet égard prétendre que l'insuffisance de taxation est due au comportement de l'autorité de taxation, laquelle aurait négligé de procéder aux vérifications propres à éviter l'erreur (ATF 100 Ib 480; cf. Torriane, op. cit., p.1025, et les références citées). Pour le surplus, le juge de l'amende est libre d'utiliser les documents et renseignements librement fournis par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation (Torriane, op. cit., p. 1045). e) Pour les périodes considérées, l'ACI a effectué des reprises dans le revenu des contribuables, pour un

montant de 352'627 fr., correspondant au gain réalisé par A. X. _____ dans l'entretien d'immeubles, soit pour le compte de la société C. _____ S.A. (ci-après: C. _____), soit pour celui de la société E. _____ S.A. (ci-après: E. _____), et de particuliers. A raison de cela, l'ACI a, le 1^{er} juillet 2005, fixé le montant total des amendes à 57'500 fr. pour l'impôt cantonal et communal (soit 6'500 fr. pour la période 1997-1998, 8'600 fr. pour la période 1999-2000 et 42'400 fr. pour la période 2001-2002) et à 11'100 fr. pour l'impôt fédéral direct (soit 1'800 fr. pour la période 1995-1006, 400 fr. pour les périodes 1997-1998 et 1999-2000 et 8'500 fr. pour la période 2001-2002). Lors de l'audience du 20 juin 2006, A. X. _____ a expliqué que ces revenus n'auraient jamais existé, parce que les montants reçus auraient servi entièrement à l'acquisition de matériel et au paiement de salaires à des tiers. De toute manière, il lui aurait été impossible d'effectuer seul les travaux qui ont donné lieu à des paiements, eu égard à son état de santé. S'il avait travaillé, c'était sur la recommandation de ses médecins, soucieux qu'il n'occupe pas ses journées à ne rien faire, mais non point pour obtenir un revenu. Lors de l'audience du 20 juin 2006, A. X. _____ a admis tout au plus que des revenus provenant de son activité indépendante n'auraient pas été déclarés. Cette négligence s'expliquerait par l'absence d'une comptabilité à l'époque. De toute manière, il n'y aurait eu aucune acquisition de revenu. L'ACI a répondu n'avoir jamais reçu la preuve que les recourants avaient employé du personnel auxiliaire. Il avait été tenu compte de dépenses relatives à l'achat de matériel, dans la mesure des pièces justificatives probantes. L'ACI a rappelé que pour les périodes postérieures à 1995-1996, les recourants ont déclaré un revenu nul et que les déclarations ne contiennent aucune trace des revenus litigieux, dont elle n'a eu connaissance qu'après coup, sur la base de renseignements découverts auprès de C. _____ et de E. _____. La procédure pour soustraction d'impôts a été ouverte le 12 mars 2002, alors que les taxations relatives aux périodes considérées étaient entrées en force. Lors de l'audience du 20 juin 2006, A. X. _____ a indiqué s'être adressé à l'ACI en 2002 et 2003 pour obtenir des informations quant aux éléments à produire; il avait fourni toutes les pièces justificatives, ainsi qu'une comptabilité. Il estime s'être ainsi conformé à ses obligations et avoir donné à l'ACI tout ce qu'elle avait réclamé. L'argument du recourant se résume à deux affirmations essentielles. Premièrement, il n'aurait pas à déclarer des produits entièrement absorbés par des dépenses corrélatives, de sorte que le bénéfice serait nul. Deuxièmement, il n'encourrait aucune sanction dès lors qu'il aurait fourni après coup tous les éléments des revenus non déclarés, de sorte que l'ACI aurait été en mesure d'établir correctement les taxations. Cette thèse ne peut être partagée, parce qu'elle méconnaît les principes fondamentaux de la procédure fiscale. Le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration d'impôt, laquelle doit contenir l'indication de tous les revenus perçus (art. 124 ss LIFD, 42 LHID, 173ss LI). C'est sur cette base que le fisc détermine le revenu imposable et fixe le montant de l'impôt. Le contribuable n'est pas autorisé à considérer qu'il pourrait taire des revenus dont le produit aurait été entièrement absorbé par des dépenses corrélatives. Sans doute le fisc a-t-il le droit de réclamer des renseignements et informations propres à compléter la déclaration, avant de procéder à la taxation, auprès du contribuable (art. 126 LIFD, 42 LHID, 176 LI) ou de tiers (art. 127ss LIFD, 43-45 LHID, 176-179 LI). Mais cela ne signifie pas pour autant que le fisc n'aurait plus la possibilité de revenir après coup sur les décisions de taxation entrées en force, lorsqu'il découvre des faits nouveaux de nature à remettre en cause celle-ci. Au contraire, la loi lui réserve expressément la possibilité d'agir de la sorte, notamment par le moyen du rappel d'impôt (art. 151-153 LIFD, 53 LHID, 207-209 LI), utilisé en l'occurrence. Enfin, le contribuable ne saurait se décharger sur le fisc de son

obligation de déclarer ses revenus, en lui remettant en vrac des pièces: le fisc n'est ni le tuteur, ni le factotum du contribuable. f) Le 20 octobre 1998, la Caisse AVS de la Fédération patronale vaudoise a adressé à A. X. _____ un décompte de cotisations dues en relation avec des salaires reçus de C. _____ entre 1993 et 1997, pour un montant total de 126'450 fr. Le 23 novembre 1998, C. _____, se référant à ce courrier, a réglé avec A. X. _____ le paiement de ce solde. Selon un décompte établi par C. _____ le 24 mai 2002, celle-ci a versé aux recourants un montant de 41'731,45 fr. en 1999 et de 77'498,15 fr. en 2000. Lors de l'audience du 20 juin 2006, le recourant a contesté être intervenu à titre indépendant pour le compte de C. _____. Il n'a cependant pu fournir ni lettre d'engagement, ni certificat de salaire. Le 20 novembre 1997, 19 décembre 1998, 1^{er} février et 29 décembre 1999, J. et K. D. _____ ont établi des décomptes en faveur de A. X. _____, pour des montants de 1'120 fr., 1'370 fr., 1'370 fr. et 1'530 fr., relatifs à des travaux de conciergerie et de voisinage. Lors de l'audience du 20 juin 2006, A. X. _____ a indiqué avoir rendu à cette famille dont il est proche des menus services. Il n'en demeure pas moins qu'il n'a pas déclaré ces revenus. E. _____ a conclu avec les recourants un contrat portant sur des travaux de nettoyage, pour un montant mensuel de 1'850 fr. Ce contrat, qui a duré huit mois, a procuré aux recourants un revenu de 14'800 fr., qu'ils n'ont pas déclaré, contrairement à ce qu'ils affirment. E. _____ a également versé aux recourants des montants de 55'621,90 fr. en 1999 et de 77'498,15 fr. en 2000. La société F. _____ S.A. a versé aux recourants un montant de 2'050 fr. le 19 juillet 2000. Tous les montants en question ont été acheminés sur des comptes ouverts au nom des recourants auprès de la BCV (n°2*****et 3*****); les extraits relatifs à ces virements se trouvent dans le dossier produit par l'ACI. Ils ne figurent pas dans les déclarations se rapportant aux périodes y relatives. Les montants litigieux constituent des éléments imposables au titre du revenu, qui sont effectivement entrés dans la sphère de disposition des recourants, par l'entremise des comptes bancaires qu'il contrôlaient et sur lesquels ces montants ont été virés. Les recourants n'ont pas déclaré ces revenus. Pour les périodes considérées, ils ont même fait état d'un revenu nul. Leurs explications à ce propos se résument à ce qui a été évoqué précédemment (consid. 6 e). Le Tribunal tient la soustraction pour réalisée, tant du point de vue objectif et subjectif, sur le vu des pièces du dossier et de la jurisprudence qui vient d'être rappelée (cf. ATF 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 6; arrêt FI. 1995.0067 du 19 mars 1996, consid. 3b).

E. 7

a) Dans le domaine du droit harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave, elle peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD, 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 al. 2 LI). Les dispositions générales du CP relatives à la quotité de la peine sont applicables en matière de soustraction d'impôt au sens de la LIFD et du droit harmonisé. Selon l'art. 63 CP, la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses mobiles, de ses antécédents et de sa situation personnelle. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier la situation de l'auteur, le juge tiendra compte notamment du revenu et du capital, de l'état civil et des charges de famille, de sa profession et du gain qu'elle lui procure, de son âge et de son état de santé (cf. art. 48 al. 2 CP); il convient notamment d'éviter que

l'amende frappe plus durement celui qui est économiquement faible que celui qui est économiquement fort (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; 2P.237/2001 du 6 mars 2002, consid. 6.1, et les arrêts cités; arrêts FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 2b; FI.1993.0103 du 1^{er} novembre 1999, consid. 8c; FI.1997.0158 du 2 juillet 1998, consid. 2b; cf. également la circulaire n°21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in: Archives 64 p. 539ss, ch. 2.4). b) Selon l'art. 128 al. 2 aLI, la contravention est réprimée, lorsque constatée avant la fin de la période de taxation, par une majoration de 10% des éléments soustraits (let. a), 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 (al. 2). Le montant de l'amende est fixé d'après le degré de faute du contribuable; il est réduit notamment en cas de déclaration du contribuable avant que l'insuffisance du paiement de l'impôt ait été constatée par les autorités fiscales (al. 3). Il faut ainsi tenir compte de l'ensemble des circonstances particulières, notamment de la gravité de la faute et de la situation personnelle de l'auteur (arrêts FI.1992.0100, précité, consid. 10c, FI. 1995.0013, précité, consid. 10b, et les références citées). Il apparaît ainsi que les prescriptions de l'art. 128 aLI sont plus sévères que celle de l'art. 242 LI, ou en tout cas, que leur application en l'espèce pourrait aboutir à un résultat plus défavorable pour les recourants. Cela justifie, pour ce qui est de la quotité des amendes prononcées au titre de l'impôt cantonal et communal, d'examiner la cause au regard du seul art. 242 LI, conformément à la règle de la *lex mitior* (cf. consid. 3b ci-dessus). L'ACI a agi de la sorte au demeurant, selon sa décision du 10 septembre 2004 et la confirmation faite lors de l'audience du 20 juin 2006. c) Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, l'ACI a considéré la gravité de la soustraction comme moyenne, selon sa décision du 10 septembre 2004. Elle a retenu l'application d'un coefficient de 1. Au regard des montants soustraits, la faute des recourants est objectivement grave. D'un point de vue subjectif, l'ACI a, dans sa décision du 10 septembre 2004, qualifié la collaboration des recourants de «poussive, mais réelle» (sic), ce qui l'a conduit à remettre les frais de la procédure pénale fiscale. Quant à la situation personnelle des recourants, elle est précaire. Mariés, mais sans enfants à charge, ils disposent d'un revenu mensuel de 3'600 fr., provenant pour l'essentiel de la rente de l'assurance-invalidité versée à A. X._____. Il n'ont pas d'antécédents, du point de vue fiscal. Ces éléments sont contrebalancés par la désinvolture manifestée par les recourants tout au long de la procédure, leur persistance à s'enfermer dans des explications dépourvues de sens et leur incompréhension de leurs devoirs élémentaires de citoyens. Il convient de souligner que les recourants, étrangers, ont bénéficié depuis 1979 des conseils bénévoles de H._____, courtier en assurances, qui a confirmé lors de l'audience du 20 juin 2006, avoir assisté les recourants. Ceux-ci n'étaient ainsi pas dépourvus des moyens de se rendre compte de l'impasse dans laquelle ils s'engageaient, à vouloir cacher une partie de leurs revenus. Tout bien considéré, il convient d'admettre que l'infraction est objectivement grave, mais d'atténuer les conséquences de cette appréciation, du point de vue subjectif, et d'appliquer le coefficient correspondant à une faute de gravité moyenne, comme l'a fait l'ACI. Il n'y a ainsi rien à redire à la décision du 2 décembre 2004, dans sa teneur modifiée du 1^{er} juillet 2005, tant du point de vue de la réalisation de la soustraction que de la quotité de la sanction qui y est attachée.

E. 8

Le recours doit être rejeté et la décision du 2 décembre 2004, dans sa teneur modifiée du 1^{er} juillet 2005, confirmée. Eu égard au fait que le montant des amendes ne pourra être

recherché qu'auprès de A. X. _____ (consid. 4 ci-dessus), il se justifie de mettre les frais à sa charge également. A cet égard, il convient de rappeler que la dispense de l'avance de frais n'inclut pas la gratuité de la procédure. Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

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