

VD_OMNI FI.2006.0065 vom 29. November 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-11-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0065

FR: VD_OMNI FI.2006.0065 du 29 novembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2006.0065 del 29 novembre 2006

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Amendes pour soustraction intentionnelle (volet pénal de FI.2005.0206). Droit applicable à titre de lex mitior: art. 242, 243 LI aux périodes 1993-1994, 1995-1996; art. 128 al. 2 let. a aLI à la période 1997-1998; art. 175, 176 LIFD à toutes les périodes. Interruption (valable) de la prescription, selon les art. 133 aLI (4 ans) et 128 AIFD (5 ans) applicables à titre de droit matériel à la période 1993-1994; selon les art. 133 aLI et 184 al. 2 LIFD pour les périodes suivantes. Les procédures ouvertes contre la personne morale et contre l'actionnaire ne violent pas le principe ne bis in idem (consid. 8).

Erwägungen

E. 1

Le présent arrêt complète celui rendu le 12 juin 2006 sur les points laissés en suspens, à savoir les amendes pour soustraction fiscale, prononcées par l'ACI et par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct le 1^{er} septembre 2005. Cette décision du 1^{er} septembre 2005, en tant qu'elle a trait aux amendes, constitue le seul objet de la présente procédure. Pour mémoire, ces amendes ont été arrêtées aux montants suivants: Amendes en matière d'impôt cantonal et communal Amendes en matière d'impôt fédéral direct Période 1993-1994 Fr. 218'900.- Fr. 74'600.- Période 1995-1996 Fr. 90'700.- Fr. 44'400.- Période 1997-1998 Majoration de 10 % Fr. 5'600.- Bien que les époux aient agi en qualité de consorts dans toute cette procédure, seul le recourant est l'objet des amendes prononcées par l'administration fiscale et pour partie confirmées par la décision sur réclamation du 1^{er} septembre 2005. 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, que pour l'impôt fédéral direct d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559 ; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 1.01

Bénéfice de l'activité "I. _____" (Annexe no 1a) 9'757 37'716 31'303 7'000 85'776

E. 1.02

Honoraires de la E. _____ (Annexe no 1b) 13'650 400 20'900 24'200 17'718 20'204 97'072

E. 1.04

Fact. G. _____ L du 25.12.93 "participation" (Cpte no 490) 60'000 60'000

E. 1.05

Amortissement non admis de "tableaux" (Cpte no 511) 11'500 15'000 11'500 38'000

E. 1.06

Factures Transdem SA "magasinage privé" (Cpte no 430) 1'122 1'386 736 3'244

E. 1.07

Frais privés "92=lunettes/93=D.I. privée/94=Edition Aire" 806 2'800 1'000 4'606

E. 1.10

Frais de "campagne électorale" (Cpte no 480) 6'022 6'022 2/Prestations appréciables en argent (actionnaire)

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 – soient utilisés 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.

E. 2.01

E._____ (Annexe no 1c) 25'000 8'169 18'800 11'661 63'630

E. 2.02

D._____ SA (Ann.1d) 1'449 1'870 11'870 13'400 28'589

E. 2.03

F._____ SA (Annexe 1 e) 8'200 8'895 17'095

E. 2.04

G._____ SA (Annexe no 1f) 6'730 6'730 3/Revenu de la fortune mobilière

E. 3

En matière d'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, c'est la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs (aLI) qui s'applique à toutes les périodes en cause, à tout le moins pour les rappels d'impôts. Cette loi a été abrogée dès le 1^{er} janvier 2001 par l'entrée en vigueur de la nouvelle loi homonyme du 4 juillet 2000 (LI ; RSV 642.11). Dans le domaine de la soustraction fiscale s'applique cependant la loi la plus favorable, selon la règle de la lex mitior qui prévaut en droit pénal (arrêt FI. 1996.0085 du 12 décembre 2002, consid. 2, et les arrêts cités). En l'occurrence, s'agissant des périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996, les dispositions de la LI sont moins rigoureuses pour les recourants que celles de l'aLI. En effet, l'art. 242 al. 4 LI prévoit que l'amende est fixée au montant correspondant à l'impôt soustrait, l'amende pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce

montant si la faute est légère, et triplée si la faute est grave. En revanche, l'art. 128 al. 2 let. b aLI prévoit un plafond de l'amende beaucoup plus élevé, puisqu'elle peut atteindre cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci. L'ancienne loi s'effacera donc devant la nouvelle loi d'impôt pour la périodes 1993-1994 et 1995-1996. Au demeurant, pour ces quatre premières périodes, l'ACI a confirmé avoir appliqué en l'occurrence l'art. 242 LI au titre de la lex mitior. S'agissant en revanche de la période fiscale 1997-1998, la nouvelle loi n'est pas plus favorable que l'art. 128 al. 2 let. a aLI, aux termes duquel la soustraction est réprimée par une majoration de 10 % des éléments soustraits lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation. L'art. 128 aLI sera donc applicable s'agissant de cette dernière période fiscale. Pour l'impôt fédéral direct, l'arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : AIFD), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, s'applique à la période de taxation 1993-1994. Pour les périodes ultérieures, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11) a abrogé l'AIFD. En ce qui concerne les amendes ayant trait à l'impôt fédéral direct, la LIFD s'applique en l'espèce même à la période fiscale 1993-1994 au titre de lex mitior, dès lors qu'il s'agit de soustraction consommée et non de tentative. En effet, l'art. 175 al. 2 LIFD prévoit – en cas de soustraction consommée – que l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant, alors que si elle est grave, elle peut au plus être triplée. En revanche, l'art. 129 al. 1 AIFD prévoyait une peine d'amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait. L'art. 175 al. 2 LIFD est donc plus favorable au recourant (cf. arrêts FI 99/0016 et 99/0020 du 19 décembre 2000, consid. 7 ; FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/0161 du 22 novembre 1995, consid. 1 ; voir également Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, § 90, p. 376).

E. 3.01

Revenu sur Titres et Placements "non déclarés" (Annexe 1b) 1'625 18'023 19'905 39'553

E. 3.02

Revenu sur le compte BCV No 6. _____ "non déclaré" (1b) 29'390 6'600 22'570 8'980 67'540 TOTAUX SOUSTRATIONS 76'693 106'801 189'753 95'027 177'118 31'865 517'857 Quant aux éléments de fortune soustraits, le tableau établi par l'ACI (annexe 1a) demeure inchangé. 12. a) Le recourant s'en prend également à la manière dont les amendes ont été fixées (cf. ses observations finales du 3 novembre 2006, p. 9 s.). Il estime que l'application du coefficient retenu (1,5) indiquerait que l'autorité fiscale s'est fondée sur une faute grave, ce qui serait arbitraire. Au surplus, l'administration fiscale aurait qualifié sa faute au regard de l'importance des éléments soustraits sur les six années incriminées. Enfin et surtout, la peine n'aurait pas été individualisée dans la mesure où elle ne tiendrait pas compte de sa situation financière personnelle ; or celle-ci s'est dégradée au point de l'amener à devoir envisager la fermeture de son cabinet médical prochainement ; à cette perspective s'ajoutent la perte de valeur de ses précédentes participations commerciales (estimée à 7,5 millions de francs), ainsi qu'une réclamation à laquelle il est exposé et qui porte sur plus d'une dizaine de millions de francs (liée aux garanties et cautionnements délivrés au profit des sociétés de participation). De son côté, l'ACI tempère ce tableau alarmant : elle a produit une police d'assurance P. _____, conclue en 1991, pour des tableaux, portant sur une somme d'assurance de 2'599'000 fr. (et apparemment fondée sur une expertise établie en 1990, déterminant une valeur de 2'163'700 fr). On relève à ce propos que le recourant expose avoir cédé l'ensemble de ses tableaux à son épouse en

compensation de ses contributions au financement des sociétés du groupe. Au nombre des pièces déposées, figurent en outre une attestation bancaire au nom de l'épouse pour 2004 présentant un solde de 1'138'277 fr. et une page manuscrite datée du 15 novembre 2005, exposant le revenu généré par l'activité professionnelle du recourant (chiffre d'affaires et charges présentant un solde net annuel de 37'000 fr.). b) 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). Cela montre que l'amende doit être fixée en fonction de la faute commise par l'auteur de l'infraction (cf Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steimann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 373, ch. 2.4). Conformément à 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 (art. 48 al. 2 CP) ; selon l'art. 333 al. 1 CP, cette disposition est également applicable en droit pénal fiscal ; il convient ainsi notamment d'éviter que l'amende frappe plus durement celui qui est économiquement plus 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.2006.0191 du 10 juillet 2006, consid 7a, p. 13, et les références citées : 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. 539 ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes (cf. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82 / Art. 83-222, édité par Martin Zweifel et Peter Athanas, Bâle/Genève/Munich 2000, Sieber, n. 45 ad art. 175 LIFD). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire AFC n° 21 du 7.4.1995 ; RDAF 1996, 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 64 CP. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, op.cit., p. 374 ch. 2.4). c) Comme exposé plus haut (consid. 3), pour ce qui est de la quotité des amendes prononcées en matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 242 LI s'applique à titre de *lex mitior*, aux périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996. Pour la période fiscale 1997-1998, il sera en revanche fait application de l'art. 128 al. 2 let. a aLI, puisque la soustraction a été constatée avant la fin de la période de taxation. Contrairement à ce que plaide le recourant, cette dernière disposition n'est pas applicable à la période fiscale 1995-1996, étant donné que la

soustraction a été constatée en 1997, soit après la fin de la période de taxation. S'agissant de l'impôt fédéral direct, l'art. 175 LIFD est applicable à l'ensemble des périodes en cause, y compris à la période fiscale 1993-1994 (mais à titre de *lex mitior*, puisque le régime de l'art. 129 AIFD se révèle moins favorable que celui de l'art. 175 LIFD). d) En l'espèce, pour ce qui a trait aux impôts cantonaux et communaux, pour la période fiscale 1993-1994, l'ACI a fixé l'amende à une fois et demie le montant correspondant à l'impôt cantonal et communal soustrait, conformément à l'art. 242 LI (soustraction consommée [x1] / faute moyenne à grave [x1,5]) et au principe de la *lex mitior*. S'agissant de la période fiscale 1995-1996, l'amende a été fixée aux deux tiers d'une fois et demie le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait, conformément aux articles 242 et 243 LI (soustraction tentée [x2/3] / faute moyenne à grave [x1,5]) et au principe de la *lex mitior*. S'agissant de la période fiscale 1997-1998, la contravention a été réprimée par une majoration de 10 % des éléments soustraits en application de l'art. 128 al. 2 let. a aLI. Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, s'agissant de la période fiscale 1993-1994, l'amende a été fixée à une fois et demi le montant correspondant à l'impôt soustrait, conformément à l'art. 175 LIFD (soustraction consommée [x1] / faute moyenne à grave [x1,5]), alors que pour les autres périodes fiscales (1995-1996 et 1997-1998) un coefficient de 2/3 a été appliqué à la proportion figurant ci-dessus, afin de tenir compte du fait qu'il s'agissait d'une tentative. 13. a) En ce qui concerne les premières périodes 1993-1994 et 1995-1996, contrairement à ce que soutient le recourant, la faute commise n'apparaît pas légère, au regard des montants soustraits. Le recourant se prévaut par ailleurs de son inexpérience en matière comptable et rappelle qu'il s'est entouré de mandataires professionnels. Néanmoins, il a mis en place un système peu transparent de centres de profit, dotés de "comptes sources" dont il était le seul titulaire (comme il s'en est expliqué), afin de contrôler toutes les entrées et sorties de liquidités; c'est sur ses instructions que les produits de ces comptes étaient ensuite ventilés, d'une manière à tout le moins peu rigoureuse et qui reste à ce jour encore en partie inexpliquée. Au surplus, l'attitude du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales tout au long de la procédure est loin de dénoter une réelle et constante volonté de collaboration. Encore à l'audience, l'ACI a rappelé les difficultés rencontrées pour obtenir du recourant les pièces requises, ce qui est corroboré par le dossier. Dans sa décision de rappel d'impôts et proposition de règlement sur réclamation, du 25 mars 2003, l'administration fiscale évoque néanmoins une collaboration qui "peut être qualifiée tout au plus de satisfaisante". Au demeurant, la situation financière du recourant se révèle certes préoccupante, puisqu'elle dépend pour partie de l'issue de divers procès en cours, mais la "débâcle financière" qu'invoque le recourant n'est pas encore une réalité et on ne saurait déjà en conclure que le recourant n'est plus en mesure de faire face à ses obligations fiscales. Compte tenu de ces différents éléments d'appréciation, le tribunal considère qu'à tout le moins pour les quatre premières périodes le coefficient de 1,5 retenu par l'Administration fiscale est justifié et tient suffisamment compte de la situation actuelle du recourant. On rappelle que pour la période 1995-1996, dès lors qu'il s'agit de tentatives, un coefficient de 2/3 est appliqué à l'impôt soustrait multiplié par le facteur 1,5. Dans la période fiscale 1997-1998, en droit fédéral, le coefficient de 1,5 n'est plus adapté à l'importance des montants soustraits et doit être dès lors maintenu à 1. b) En définitive, les coefficients retenus pour les amendes sont arrêtés à : - 1.5 x pour l'impôt communal, cantonal et fédéral direct de la période fiscale 1993-1994, - 1 x (2/3 de 1.5 x) pour l'impôt communal, cantonal et fédéral direct de la période fiscale 1995-1996, - 0,75 x (2/3 de 1 x) pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1997-1998, - la sanction étant limitée à la majoration de 10% des éléments

soustraits, en application de l'art. 128 al. 2 let. a aLI pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1997-1998. Cela étant, pour la période fiscale 1993-1994, l'amende sera réduite - à 31'600 fr. pour l'impôt fédéral direct; - à 114'800 fr. pour l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune. Pour les périodes suivantes, le dossier sera renvoyé à l'autorité intimée, invitée à procéder au calcul des amendes sur la base des coefficients exposés ci-dessus. Pour l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune de la période fiscale 1997-1998, la décision de l'ACI peut en revanche être confirmée, puisque les corrections effectuées au considérant 11 ne portent pas sur les reprises de cette période.

14. Au vu des considérations qui précèdent, le recours est partiellement admis. Vu le sort du litige, l'émolument de justice quelque peu réduit qui devrait être mis à la charge du recourant conformément à l'art. 55 LJPA sera pour partie compensé avec les dépens réduits également, auxquels le recourant peut prétendre de la part de l'Etat en vertu de la même disposition. Cela étant, il ne sera pas alloué de dépens.

E. 4

Dans leurs déterminations du 24 octobre 2006 et dans leurs conclusions du 3 novembre 2006, les recourants invoquent la prescription des amendes qui font l'objet de la présente procédure. Plus précisément, il font valoir que la prescription, pour autant qu'elle ait été interrompue pour les reprises d'impôt, ne l'a pas été pour les amendes. La prescription en cette matière serait de quatre ans en matière d'impôt cantonal et communal et de cinq ans en matière d'impôt fédéral direct ; pour la période fiscale 1993-1994, elle aurait été interrompue par l'avis d'ouverture de procédure en soustraction du 10 octobre 1997 ; pour la période fiscale 1995-1996, cet avis serait en revanche inopérant dès lors qu'il ne faisait pas spécifiquement référence à cette période; ni l'avis de prochaine clôture du 27 mai 1999, ni celui du 11 octobre 2002 ne constitueraient au surplus des actes interruptifs de la prescription ; quant à l'avis du 28 novembre 2002, il mentionnerait uniquement les périodes fiscales 1997-1998 et suivantes, de sorte qu'il ne suffirait pas à interrompre la prescription pour les autres périodes ; par ailleurs l'art. 254 al. 2 in fine LI, applicable en vertu de la *lex mitior*, prévoirait une prescription absolue de six ans, de sorte que celle-ci serait de toute manière acquise s'agissant de la période fiscale 1995-1996. 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 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 tentative de soustraction a été commise (art. 254 al. 1 let. a LI) et, en cas de soustraction consommée, 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. 254 al. 1 let. b LI). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable. 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. 254 al. 2 LI). Aux termes de l'art. 133 aLI, la contravention est prescrite quatre ans après la fin de la période de taxation. Cette prescription est donc identique à celle du droit de procéder à une taxation définitive (art. 98a al. 1 aLI), soumis de surcroît à un délai de péremption de douze ans dès la fin de la période de taxation (art. 98a al. 4 aLI). La prescription 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 (art. 133 aLI). c) En matière d'impôt fédéral direct, l'Arrêté fédéral concernant la perception d'un

impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, s'applique à la période fiscale 1993-1994. L'art. 128 AIFD prévoit un unique délai de prescription de cinq ans du droit de réclamer l'impôt, qui englobe aussi bien le droit de taxer que celui de percevoir l'impôt. Ce délai – suspendu uniquement lorsque le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse – commence à courir dès l'échéance générale de l'impôt annuel fixé par le Département fédéral des finances, conformément à l'art. 114 al. 1 AIFD. Si cette prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir (Ernst Käzigi / Urs Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, vol. III, 2^{ème} éd., Bâle 1992, n. 12 ad art. 128). En outre, la loi ne prévoit aucun délai au terme duquel la procédure de taxation introduite à temps (art. 98 AIFD) devrait être achevée. En matière de soustraction et d'autres d'infractions (art. 132 et 133 AIFD), l'art. 134 AIFD prévoit que : « Le droit d'engager la procédure prévue aux articles 132 et 133 s'éteint cinq ans après la clôture de la période de taxation (art. 7, 1^{er} al.) en question. » Dans un arrêt du 26 novembre 1999 (ATF 126 II 1, RDAF 2000 II 212, consid. 2 a), le Tribunal fédéral a souligné que les dispositions relatives à la prescription contenues dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) n'étaient pas applicables aux créances en matière d'impôt fédéral direct nées et interrompues sous l'empire de l'AIFD. Bien qu'intégrées à la cinquième partie (relative à la procédure) de la LIFD, les normes relatives à la prescription relèvent du droit matériel, qui concerne directement l'existence de la créance fiscale. La question de la prescription, en l'absence de règles expresses contraires, doit dès lors être examinée au regard de l'ancien droit. Cette jurisprudence s'est vue confirmée dans un ATF du 23 novembre 2001 (2P. 291/2000 et 2A. 574/2000) annulant l'arrêt du Tribunal administratif, FI 1998/0018 du 9 novembre 2000, dans la mesure où il concernait l'impôt fédéral direct pour la période 1989-1990 (cf. en outre ATF 119 Ib 311, consid. 4b, p. 322). Au demeurant, l'arrêt du 26 novembre 1999 (ATF 126 II 1, RDAF 2000 II 212, consid. 3) laisse ouverte la question d'une application des délais de prescription absolue des art. 120 al. 4 et 121 al. 3 LIFD aux créances fiscales régies par l'AIFD. d) Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, et donc applicable aux périodes fiscales 1995-1996 et suivantes, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) prévoit ce qui suit en matière de violation des obligations de procédure et de soustraction d'impôt, au chapitre consacré à la prescription de la poursuite pénale: Art. 184 1 La poursuite pénale se prescrit: a. En cas de violation des obligations de procédure par deux ans et 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 des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise; b. En cas de soustraction d'impôt consommée, 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 (...). 2 La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. 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. e) S'agissant des actes interruptifs de la prescription, le Tribunal fédéral a d'abord jugé qu'une communication qui se borne à annoncer une taxation ultérieure ne pouvait pas avoir l'effet d'interrompre la prescription (ATF 79 I 248). Par la suite toutefois, le Tribunal fédéral est allé au contraire jusqu'à considérer que les actes tendant au recouvrement de la créance incluaient aussi les communications officielles qui annoncent simplement une taxation à venir et dont le but est essentiellement d'interrompre la prescription ; celles-ci ne font certes pas avancer concrètement la procédure de taxation,

mais portent à la connaissance du contribuable la volonté de l'autorité de poursuivre ses efforts en vue de la réalisation de la créance fiscale (ATF 126 II 1, consid. 2 in fine, p. 5 ; v. également ATF 2A.442/1997 du 24 novembre 1998, qui confirmait l'arrêt du TA FI 1997/0013, du 9 septembre 1997; v. encore ATF du 2 octobre 2003, consid. 6.3). Ces actes incluent par exemple l'envoi d'un décompte complémentaire (Archives 60 506 consid. 4 p. 509, 2A.304/1990 et les arrêts cités), l'envoi d'un formulaire de déclaration d'impôt, la sommation pour la remise de la déclaration, ainsi que la notification d'un bordereau provisoire (ATF 126 II 1, consid. 2c p. 3 et la jurisprudence citée ; Archives 66 470 consid. 3c/bb p. 475, 2A.508/1995). Les actes de recouvrement doivent permettre au recourant de cerner quelle période fiscale ou année est visée (ATF 2P.278/2002 ; 2A.572/2002). f) En l'espèce, s'agissant tout d'abord de la période fiscale 1993-1994, la prescription de quatre ans dès la fin de la période de taxation en matière d'impôt cantonal et communal (art. 133 aLI), respectivement de cinq ans dès l'échéance de la créance en matière d'impôt fédéral direct (art. 128 AIFD), a été valablement interrompue par l'avis d'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale du 10 octobre 1997; ce dernier mentionne en effet, sous la rubrique « ouverture d'une procédure en soustraction fiscale » : « Selon des renseignements en notre possession, vos déclarations d'impôt pour les périodes fiscales 1993-1994 et suivantes ne seraient pas exactes ». Elle a en outre été interrompue à nouveau par l'avis de prochaine clôture du 27 mai 1999, ce dernier ayant trait au « contrôle fiscal portant sur (les) déclarations d'impôt 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998 (...) ». Il est à cet égard irrelevant que cet avis n'établisse pas le montant des amendes, dans la mesure où il réserve expressément ces dernières à diverses reprises (cf. « Par ailleurs, vous avez la possibilité de nous faire part de toutes les circonstances personnelles susceptibles d'influer sur les décisions de rappels d'impôts et d'amendes qui seront vraisemblablement rendues. (...) Nous vous rendons particulièrement attentifs au fait que celui qui se rend coupable de soustraction fiscale est passible d'une amende pouvant aller jusqu'à cinq fois l'impôt soustrait pour l'impôt cantonal et communal et jusqu'à trois l'impôt soustrait pour l'impôt fédéral direct. »). La prescription a à nouveau été interrompue le 11 octobre 2002 par un second avis de prochaine clôture, modifié. Comme le précédent, celui-ci se réfère à la « procédure pénale fiscale portant sur (les) déclarations d'impôt 1993-1994, 1995-1996 1997-1998 (impôt cantonal, communal et fédéral direct) » et réserve expressément les amendes. Par conséquent, valablement interrompue, la prescription de la créance d'amende relative à cette période fiscale n'est pas acquise à ce jour. Au surplus, cette créance n'est pas non plus affectée de péremption, que ce soit en matière d'impôt cantonal et communal (celle de douze ans dès la fin de la période de taxation échéant le 31 décembre 2006), ou en matière d'impôt fédéral direct (même si l'on considérait que la prescription de quinze ans prévue par l'art. 184 al. 2 LIFD était applicable à cette période fiscale). g) En ce qui concerne la période fiscale 1995-1996, pour laquelle il s'agit d'une tentative de soustraction, il importe peu que l'avis d'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale du 10 octobre 1997 n'ait pas mentionné spécifiquement cette période fiscale, se contentant d'évoquer les « périodes fiscales 1993-1994 et suivantes ». En effet, la prescription de quatre ans dès la fin de la période de taxation, en matière d'impôt cantonal et communal (art. 133 aLI), respectivement celle de quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise en matière d'impôt fédéral direct (art. 184 al. 1 let. a LIFD), ont en tous les cas été interrompues par l'avis de prochaine clôture du 27 mai 1999 et celui (modifié) du 11 octobre 2002, qui citent expressément cette période fiscale, ainsi que les amendes y afférentes. S'agissant des

amendes relatives aux reprises d'impôt cantonal et communal pour cette période fiscale, le recourant se prévaut de surcroît de la prescription absolue de six ans prévue par l'art. 254 al. 2 in fine LI, au titre de lex mitior. Toutefois cette prescription ne court pas dès la fin de la période de taxation (comme l'art. 133 aLI le prévoit), mais dès la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 254 al. 1 let. a LI). Or en l'espèce, cette procédure ne peut dans tous les cas pas être tenue pour close, avant la notification de l'arrêt du 12 juin 2006. h) Quant à la période fiscale 1997-1998, pour laquelle il s'agit également d'une tentative de soustraction, la prescription de quatre ans en matière d'impôt cantonal et communal (art. 133 aLI) et en matière d'impôt fédéral direct (art. 184 al. 1 let. a LIFD) n'est pas non plus acquise puisqu'elle a commencé à courir le 31 décembre 1998 et qu'elle a été valablement interrompue par les avis de prochaine clôture du 27 mai 1999 (initial) et du 11 octobre 2002 (modifié), puis encore par la lettre du 28 novembre 2002 de l'ACI. 6. AX. _____ a requis dans le cadre de son recours du 3 octobre 2005 puis au cours de la procédure, et encore à l'audience du 25 octobre 2006, diverses mesures d'instruction. Outre la consultation du dossier fiscal le concernant à titre personnel, il a sollicité la possibilité de prendre connaissance de l'intégralité du dossier fiscal constitué par la division de l'inspection fiscale de l'ACI dans le cadre de la procédure ouverte à l'encontre des sociétés dans lesquelles il détenait des participations. a) On relève tout d'abord que l'accès des recourants à leur dossier fiscal n'a en aucune manière été restreint. Il résulte en effet des pièces que les différents mandataires des époux X. _____ ont bien eu la possibilité prendre connaissance du dossier fiscal de leurs clients et de lever toutes les photocopies utiles, ce qu'ils ont effectivement fait à différentes reprises au cours de la procédure, notamment les 23 et 25 juin 1999 puis, après un changement de mandataire, en juillet 2001. Me Lei Ravello, mandaté à compter du 17 février 2003, a également pris connaissance du dossier fiscal constitué par l'ACI en mars 2003. Par conséquent, les recourants ont eu pleinement accès à l'intégralité du dossier les concernant à titre personnel, que ce soit devant l'administration fiscale ou devant le Tribunal de céans. Leur requête sur ce point a été satisfaite. b) Les recourants ont demandé la production et la consultation de l'intégralité des dossiers fiscaux des diverses sociétés dans lesquelles AX. _____ détenait des participations, à savoir les sociétés D. _____, E. _____, F. _____ et G. _____ pour les périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998. Ils ont en outre requis, dans leur mémoire de recours du 3 octobre 2005, la production du dossier constitué par l'OIP de Lausanne dans l'enquête n° 1. _____. Il s'agit en fait du dossier de la procédure pénale conduite par le Juge d'instruction de l'arrondissement de Lausanne, suite à la plainte déposée par AX. _____ le 17 décembre 2004 notamment à l'encontre de ***** et ***** , pour suppression de titres (destruction des pièces de la comptabilité des sociétés H. _____ S.A. et F. _____). A cet égard, on relève que des extraits de la comptabilité et des pièces justificatives de ces diverses sociétés figurent déjà au dossier fiscal des recourants, dans la mesure où ils concernent les reprises fiscales opérées à l'encontre de ces derniers. Pour le surplus, les requêtes des recourants doivent être rejetées dans la mesure où le Tribunal de céans peut parfaitement se fonder sur le dossier tel qu'il est constitué. Il convient de ne pas perdre de vue que le recourant bénéficie du principe « in dubio pro reo » ; selon ce principe, il appartient aux autorités de répression de prouver la culpabilité de l'accusé et, en cas de doute, de trancher en sa faveur. Cette règle protège également le contribuable contre le renversement du fardeau de la preuve ; ce n'est pas lui qui doit prouver son innocence ; il appartient à l'administration de démontrer la culpabilité du contribuable qui fait l'objet d'une enquête. c) Les recourants ont sollicité le

retranchement des pièces produites par l'ACI à l'audience du 25 octobre 2006. Selon eux, ces pièces – relatives aux déclarations d'impôt ultérieures des recourants, à une procédure de demande de sûretés de l'ACI, et à l'inventaire de tableaux – seraient tout à fait étrangères à l'affaire, respectivement démontreraient que l'ACI fonde les amendes fiscales infligées sur des éléments non pertinents. Contrairement à cette opinion, aucun motif ne commande le retranchement de ces pièces. Dans la mesure où elles concernent l'évolution de la situation économique du couple X._____ et plus particulièrement du recourant, elles apparaissent parfaitement pertinentes et doivent donc être conservées au dossier. 7.

AX._____ invoque la violation de son droit d'être entendu; il fait valoir que, tout au long de la procédure contentieuse, il n'a pas pu consulter librement son dossier fiscal (cf. déterminations finales du 3 novembre 2006, p. 2 ss ch. II/A). Pour l'essentiel, il se plaint de n'avoir pas pu consulter les dossiers fiscaux des sociétés dont il détenait, à une certaine époque, des participations. Il n'aurait ainsi pas pu accéder à l'entier des états financiers et autres pièces comptables sur lesquelles l'ACI se serait fondée pour opérer à son détriment les diverses reprises fiscales litigieuses. Seuls certains éléments de comptabilité desdites sociétés, triés pour les besoins de la cause, auraient été versés à son dossier. Ce procédé aurait privé AX._____ de la possibilité d'apporter la preuve que les éléments repris dans sa raison individuelle auraient en fait été comptabilisés, de manière exacte ou erronée, dans les sociétés en question. Le recourant se plaint également que les avis relatifs aux procédures de soustraction et aux reprises opérées au sein de chacune de ces sociétés ne lui ont pas été notifiés, alors qu'ils étaient de nature à influencer sur la quotité des reprises d'impôt (et donc des amendes) opérées à son encontre. a) Les amendes infligées pour soustraction d'impôt ont un caractère de sanctions pénales. La procédure doit dès lors appliquer les garanties prévues par la Convention européenne des Droits de l'Homme du 4 novembre 1950 (CEDH), en particulier celle de l'art. 6. Elle doit également se conformer aux principes constitutionnels applicables à la procédure pénale, en particulier le droit d'être entendu par un Tribunal selon l'art. 29 al. 2 Cst. (art. 4 aCst. ; cf. aussi R. Sieber in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I71*, Basel und Frankfurt a.M. 1997, art. 55 LHID n.23, 56 n.35 et les références citées). L'inculpé a non seulement le droit de se déterminer sur l'inculpation, l'administration des preuves et la peine, mais a un droit personnel d'être entendu. L'inculpé doit avoir la possibilité de s'exprimer oralement au moins une fois au cours de la procédure (cf. ATF 119 Ib 311, consid. 7, p. 331 ss), car c'est le seul moyen pour l'autorité concernée de se faire une idée de la personnalité de l'inculpé pour apprécier les circonstances personnelles (état de fait subjectif, culpabilité, motifs) et obtenir les éléments indispensables pour fixer la quotité de la peine (état de santé, conditions de vie, incidences de la peine, caractère ; cf. Sieber, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Basel und Frankfurt a.M 2000, art. 182 LIFD, N. 65 ; M. Zweifel, *Das rechtliche Gehör im Steuerhinterziehungsverfahren*, Archives 60 (1991/92), 473). Le droit d'être entendu permet également au justiciable de consulter le dossier avant le prononcé d'une décision. En effet, la possibilité de faire valoir ses arguments dans une procédure suppose la connaissance préalable des éléments dont l'autorité dispose. Selon la jurisprudence, la garantie constitutionnelle de l'accès au dossier comprend le droit de consulter des pièces au siège de l'autorité, de prendre des notes et de faire des photocopies, pour autant qu'il n'en résulte pas un surcroît de travail excessif pour l'autorité (ATF 122 I 109 consid. 2b p. 112 et les arrêts cités). Ce droit n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public prépondérant, dans l'intérêt d'un particulier, voire même dans l'intérêt du requérant lui-même (ATF 122 I 153 consid. 6a p. 161 et les arrêts cités ; cf. en

outre Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4^{ème} éd., 1991 Bâle et Francfort-s/M., p. 145). En particulier, le droit d'avoir accès au dossier peut entrer en conflit avec l'intérêt d'un particulier au maintien du secret fiscal (v. pour un exemple l'arrêt FI 98/0105 du 13 novembre 1998, RDAF 1999 II 37 et Revue fiscale 1999, p. 500). Au demeurant, ainsi que l'arrêt partiel du 12 juin 2006 le relevait déjà (p. 7 consid. 4a), dans le cadre de la procédure (distincte) relative aux reprises fiscales, le droit d'être entendu ne s'exerce que par rapport à la décision à prendre. Il ne comprend pas le droit inconditionnel et illimité d'obtenir la production de pièces en mains de tiers ou l'audition de témoins. En outre, l'autorité peut – sans violer le droit d'être entendu – mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de se forger sa conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée de la valeur probante des mesures proposées, elle a acquis la certitude que celles-ci ne modifieraient pas son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428/429 ; 125 I 209 consid. 9b p. 219 ; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470 et les références citées). b) Ainsi qu'on l'a exposé, les recourants ont eu librement accès au dossier fiscal les concernant. Ils entendent bien plutôt se plaindre du fait qu'ils n'ont pas pu consulter l'intégralité des dossiers fiscaux des sociétés D._____, E._____, F._____ et G._____, dans lesquelles AX._____ détenait des participations. Or, ainsi qu'on l'a déjà précisé ci-avant, ces dossiers – distincts de celui des recourants – ne sont pas absolument nécessaires à leur défense, compte tenu de la présomption d'innocence dont ils bénéficient ; de plus, en tout état de cause, le respect du secret fiscal s'opposerait à leur consultation. Le droit d'être entendu des recourants ne s'en trouve en aucune manière violé. 8. Les recourants invoquent également le principe « ne bis in idem », arguant de ce que l'affaire aurait déjà été tranchée dans le cadre des procédures ouvertes à l'encontre des sociétés dont AX._____ était actionnaire, dans la mesure où ces reprises n'ont pas donné lieu à des amendes pour soustraction fiscale. Ainsi il faudrait considérer qu'un jugement – ou plutôt qu'un acquittement - est déjà intervenu dans le cadre de ces procédures, de sorte qu'il ne serait plus possible de prononcer des amendes fiscales à l'encontre de AX._____ lui-même. a) D'après la jurisprudence, le principe « ne bis in idem » est issu du droit pénal fédéral. Dédit de l'art. 4 aCst. féd. (cf. ATF 120 IV 19, consid. 2b ; 118 IV 271 consid. 2 ; 116 IV 264s), ce principe n'a pas été repris dans la nouvelle Constitution fédérale (cf. J.-F. Aubert / P. Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich-Bâle-Genève 2003, ad art. 32 Cst. féd., p. 296 ch. mar. 2). Il trouve sa base également dans le protocole n° 7 à la CEDH qui est entré en vigueur pour la Suisse le 1^{er} novembre 1988, de même que le Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966, entré en vigueur le 18 septembre 1992 (Pacte-ONU II). Il prévoit que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi ou à la procédure de cet Etat » (art. 4, ch. 1 du protocole n° 7 à la CEDH ; teneur presque identique art. 14 al. 7 Pacte-ONU II). L'institution de l'autorité matérielle de la chose jugée s'oppose en procédure à une seconde poursuite du même acte (ATF 118 IV 271 ; 116 IV 264 s). L'application du principe suppose que la procédure a été dirigée contre la même personne. Il est en outre nécessaire que l'acte incriminé ait déjà fait l'objet de la première procédure. La jurisprudence du Tribunal fédéral déduit au surplus du principe ne bis in idem – en accord avec une partie de la doctrine – que le juge doit avoir eu, dans la première procédure, la possibilité d'examiner l'état de fait sous tous ses aspects (ATF 119 I 311 ; RDAF 1995 p. 118 ss, p. 124, consid. 3 ; Archives 59, 645, 60, 669 ; Robert Hauser, Kurzlehrbuch des

Strafprozessrechts, 2 ème éd. 1984, p. 243). b) Or, en l'espèce, les procédures de reprise d'impôt engagées à l'encontre des diverses sociétés dans lesquelles le recourant détenait des participations ne s'adressent pas au même sujet fiscal que la présente procédure, qui vise AX. _____ à titre personnel. Selon le Tribunal fédéral, « même s'il existe une certaine communauté économique entre l'actionnaire unique et la société, on ne peut pas parler de confusion de leurs personnes sur le plan fiscal comme sur le plan civil. Dès lors, les procédures ouvertes à la fois contre l'actionnaire et la société le sont contre des personnes différentes ; elles ne violent ainsi pas le principe ne bis in idem » (ATF du 4 avril 1995, in RDAF 1996, p. 172, consid. 6 b, p. 176). Le principe « ne bis in idem » ne saurait donc trouver application.

E. 9

a) En matière d'impôts cantonal et communal, l'art. 128 aLI constitue le siège de la matière relative à la soustraction d'impôt. Selon cette disposition, en cas de soustraction, 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 let. b aLI). Bien que cette disposition ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2 let. a aLI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10 % (FI 99/0016 et 0020 du 19 décembre 2000, consid. 7b ; FI 91/0076 du 8 juillet 1993 et FI 94/0035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). b) Dans le droit harmonisé, on distingue la soustraction consommée de la tentative. 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, c'est-à-dire alors que la taxation en cause peut encore être exécutée ou modifiée dans le cadre de la procédure ordinaire. Si la poursuite est introduite ultérieurement, la soustraction sera alors consommée et réprimée comme telle (ATF 2A.719/2004 précité, consid. 4 et les références citées). c) 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 (intentionnelle ou par négligence ; cf. 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). Les notions d'intention et de négligence s'apprécient à la lumière des dispositions des art. 18 al. 2 et 3 CP et de la jurisprudence y relative. Est considéré comme de la soustraction fiscale le fait, pour un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante, de ne pas déclarer la totalité de ses revenus (cf. par ex. ATF 110 Ib 252 – Archives 54, 578 – RDAF 1987, 265), ou de comptabiliser comme frais généraux de son

entreprise des dépenses opérées pour son entretien personnel, diminuant d'autant son revenu commercial (ATF 100 Ib 480 – Archives 44, 52 – RDAF 1976, 187, consid. 3). d) A la différence de la soustraction, la tentative (art. 176 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 LI ; art. 128 al. 2 let. a aLI) n'est punissable que si elle est intentionnelle, ce qui ne ressort pas expressément de la loi, mais de la notion de tentative (Roman Sieber, in : Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, n. 5 ad art. 176 LIFD). L'intention suppose la conscience et la volonté du contribuable de donner des informations incorrectes et d'en accepter les conséquences et une déclaration d'impôt inexacte (cf. Sieber, op.cit. n.6 ad art. 176 LIFD). Le dol éventuel (qui a lieu lorsque l'auteur accepte le résultat envisagé comme possible pour le cas où il se produirait, s'en accommode ou en accepte les conséquences) et l'intention sont mis sur un pied d'égalité. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient inexactes ou incomplètes, de sorte qu'il y ait lieu de considérer que le contribuable avait l'intention de tromper les autorités fiscales et d'obtenir une taxation moins élevée (intention) ou du moins en avait accepté les conséquences (dol éventuel ; cf. ATF 114 Ib 27, consid. 3a p. 29 ; Archives 63 p. 208, consid. 3 p. 216). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur a envisagé la survenance du résultat comme tellement probable que son comportement ne peut s'interpréter que comme l'acceptation de ce résultat (ATF 109 IV 137, consid. 2b p. 140). C'est en particulier le cas lorsque le contribuable ne se soucie nullement de savoir si les renseignements qu'il a fournis sont corrects (cf. Sieber, op.cit., n. 30 ad art. 175 LIFD). D'après la jurisprudence, il suffit, pour admettre le dol éventuel en rapport avec la déclaration incorrecte de dépenses privées ou de prestations appréciables en argent, que le contribuable ne se soit pas soucié de la comptabilité, respectivement de sa déclaration d'impôt (cf. ATF non publié du 3 novembre 2000, consid. 3c/cc, arrêt 2A.187/2000). Les contribuables ne peuvent s'exonérer de leur responsabilité de remplir une déclaration de revenu complète sous prétexte qu'ils transfèrent à un tiers (par ex. une fiduciaire) sans instructions claires ni contrôle quelconque, la tenue de la comptabilité et la charge de remplir leur déclaration d'impôt. e) En l'occurrence, l'ACI a considéré – à juste titre – que la reprise portant sur la période fiscale 1993 -1994 – qui avait fait l'objet d'une taxation entrée en force – résultait d'une soustraction consommée, alors que celles qui portaient sur les périodes suivantes (1995-1996 et 1997-1998) relevaient de la tentative de soustraction (dès lors que les taxations relatives à ces périodes fiscales n'étaient pas entrées en force au moment de la poursuite de la soustraction). 10. 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, 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 agi 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 inexactes 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'infirmar 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. 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). Il sied donc de déterminer dans quelle mesure les revenus et la fortune, sur lesquels l'amende a été calculée, n'ont effectivement pas été déclarés, alors qu'ils devaient l'être, et dans quelle mesure le recourant a agi intentionnellement, par dol éventuel ou par négligence coupable. L'ACI avait retenu – dans le cadre de sa première décision du 25 mars 2003 (p. 4 let. B) – que les pièces dégagées de l'instruction et les aveux partiels, directs ou indirects du contribuable, auxquels s'ajoutaient les indices résultant de la nature, l'importance et l'étendue des éléments soustraits, suffisaient à constater que les éléments constitutifs de la soustraction – respectivement de la tentative de soustraction – étaient réunis. A ce sujet, le recourant a objecté que les reprises fiscales - à supposer même qu'elles fussent justifiées - portaient sur des éléments comptables ressortant de la libre appréciation d'un chef d'entreprise. Au surplus, il aurait été arbitrairement retenu qu'il avait agi intentionnellement. 11.

On reprend ci-dessous les éléments de revenus non déclarés ou erronés considérés par l'autorité intimée comme soustraits, dans l'ordre du tableau "Détail des éléments rectifiant les taxations des déclarations d'impôt". Rubrique 1 / Activité indépendante a) (1.01) La société I. _____ – exploitée par le dénommé J. _____ – gérait le central téléphonique de D. _____, notamment les appels adressés aux médecins par le truchement d'appareils portables ("bips"). La société tierce K. _____ SA mettait à disposition ces appareils et versait à I. _____ une redevance sur le compte No 2. _____ ouvert au nom de AX. _____ auprès de la BCV (rubrique "bips"). Années de calcul 1991 1992 1993 1994 1995 1996 Totaux

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