

VD_OMNI FI.2006.0078 vom 14. November 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-11-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0078

FR: VD_OMNI FI.2006.0078 du 14 novembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2006.0078 del 14 novembre 2006

Regeste

X. c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La comptabilisation à l'actif du bilan d'une écriture "ajustement sur débiteurs" couplée avec un poste "provision pour débiteurs douteux" au passif, le but étant de créer des réserves latentes, est un procédé constitutif de soustraction d'impôt. Confirmation des amendes infligées au contribuable, les reprises ayant été admises par celui-ci.

Erwägungen

E. 1

er janvier au 27 juillet 1993, 1993-1994 et 1995-1996) et de taxation définitive (périodes 1997-1998 à 1999-2000) et ne sont en revanche pas remises en cause, les compléments d'impôts ayant du reste été acquittés par le recourant. En conséquence, la présente procédure ne peut avoir pour effet de revenir sur la partie de la décision entrée en force. Le tribunal n'examinera donc pas les griefs qui, le cas échéant, auraient dû être soulevés dans le cadre d'une réclamation contre les décisions de taxation définitive et de rappels d'impôt.

E. 2

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 1993-1994 à 1999-2000. 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. Du reste, le prononcé d'amendes confirmé par la décision attaquée a appliqué en l'occurrence l'art. 242 LI au titre de la *lex mitior*.

E. 3

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. 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 (éd.), Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} éd., Berne, 2005, p. 907ss, spéc. p. 1051/1052). Les nouvelles règles qu'introduit cette nouvelle ne sont dès lors pas applicables. b) La période 1993-1994 est encore régie, sur le plan du droit fédéral, par l'AIFD ; l'art 134 AIFD fixait, en cas de soustraction consommée, un délai de péremption de cinq ans pour engager la poursuite pénale. Si le délai de péremption selon l'ancien droit est déjà écoulé au moment de la découverte de la soustraction, la procédure en soustraction ne peut plus être introduite pour la période en cause. En revanche, si le délai de péremption de l'art. 134 AIFD n'a pas encore expiré au moment de la découverte de la soustraction, la procédure de soustraction doit être engagée et menée à son terme selon les dispositions de la LIFD (Circulaire n°21 de l'AFC, in RDAF 1996, p. 20 ss, spéc. p. 34). In casu, le délai de péremption de l'art. 134 AIFD arrivait à échéance le 31 décembre 1999 ; or, on a vu ci-dessus que la procédure d'enquête pour soustraction fiscale a formellement été ouverte le 28 juillet 1998. La procédure doit donc être conduite selon la LIFD, ce qui signifie que la décision prononçant des amendes doit entrer en force au plus tard le 31 décembre 2009, s'agissant de la soustraction reprochée au recourant durant la première des périodes fiscales ici concernées. c) S'agissant des amendes prononcées en application de la LIFD, 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). Le premier acte de procédure tendant à la poursuite du recourant a été introduit le 28 juillet 1998, soit dans les dix ans à compter de la fin des périodes de taxation 1993-1994 et 1995-1996. La prescription absolue sera atteinte au plus tôt, s'agissant de la première période ici litigieuse, le 1^{er} janvier 2010. La prescription de la poursuite pénale pour soustraction à l'impôt fédéral direct n'est donc pas atteinte. Les taxations définitives des périodes 1997-1998 à 1999-2000, notifiées le 16 janvier 2003 sont entrées en force le 17 février 2003, la réclamation des recourants portant uniquement sur les amendes et les compléments d'impôt ayant été entre-temps réglés. Dès lors, la poursuite pénale pour tentative de soustraction à l'impôt fédéral direct n'est à l'évidence pas encore atteinte par la prescription. d) A teneur de l'art. 133 aLI al. 1, la contravention est prescrite quatre ans après la fin de la période de taxation, la prescription étant 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. L'alinéa 2 rend caduc cet avis, lequel est réputé non venu si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année. Cette disposition fait courir un premier délai de quatre ans dont le dies a quo est le 1^{er} janvier de l'année suivant la fin de la période de taxation concernée. La prescription est atteinte à l'échéance de ces quatre ans à moins que, dans l'intervalle, elle ait été valablement interrompue. A cela s'ajoute que l'avis interruptif de la prescription doit lui-même être validé par une opération d'instruction dans le délai d'une année. Lorsque ces conditions sont réunies, un deuxième délai de prescription de quatre ans commence à courir. Un nouveau délai naît par la suite, à compter de tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt. Le dies a

quo de ce nouveau délai est le 1er janvier de l'année suivant celle durant laquelle l'avis interruptif a été notifié (v. sur toutes ces questions, arrêts FI 1999.0083 du 8 juin 2000 ; FI 1996.0070 du 25 août 1999 ; FI 1996.0088 du 17 juin 1997, avec références). En outre, la procédure d'amende est soumise à un délai de prescription (absolue) de douze ans (art. 98 al. 4 aLI). En l'occurrence, la procédure d'enquête pour soustraction fiscale a formellement été ouverte le 28 juillet 1998, alors que le dies a quo du délai de quatre ans de la première période concernée par la procédure pénale (1993-1994) avait commencé à courir le 1er janvier 1995. Cet avis a été validé par les opérations d'instruction, puisque celle-ci s'est poursuivie dans l'année. En droit cantonal, la prescription n'était donc pas atteinte le 16 juillet 2006, lorsque l'autorité intimée a notifié les décisions attaquées et, s'agissant des quatre périodes ici concernées. S'agissant d'amendes se référant aux périodes allant de 1993-1994 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. 4

Dans le domaine du droit harmonisé, on distingue la soustraction consommée de la tentative. a) 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). 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, il convient d'opérer une distinction. S'agissant des périodes de taxation 1993-1994 et 1995-1996, 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. En revanche, les taxations des périodes 1997-1998 et 1999-2000 étaient encore provisoires lors de l'ouverture de l'enquête ; les actes du contribuable, tendant à ce qu'indûment la taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète, ont été découverts avant l'entrée en force de ces taxations. On a donc affaire, s'agissant de ces deux périodes, à une tentative de soustraction. 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 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'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) aa) S'agissant de la quotité des amendes, on rappellera que l'art. 129 AIFD punit la soustraction consommée d'une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. A des

conditions similaires, l'art. 175 LIFD, qui a remplacé, dès le 1er janvier 1995, l'art. 129 AIFD, prévoit une amende en principe équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Le tribunal a admis, en application de l'art. 2 al. 2 CP, selon lequel la loi plus favorable (lex mitior) devait être appliquée à celui qui a commis un crime ou un délit sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, que l'art. 175 LIFD était, dans ces conditions, plus favorable que le texte précédemment en vigueur (arrêts FI 1994.0106 du 5 octobre 1995, cons. 2 et FI 1993.0161 du 22 novembre 1995, cons. 1; cf., dans le même sens, Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, diss. Bern 1991, § 90, p. 376). Il y aurait donc lieu d'en faire application dans le cas d'espèce pour les deux périodes fiscales ici concernées. En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD, applicable dès la taxation de la période 1995-1996, impose à l'autorité de répression de fixer, en cas de tentative de soustraction, une peine équivalant aux deux tiers de celle qui aurait infligée au cas où la soustraction eût été consommée, sans fixer aucun plafond. bb) L'art. 128 aLI constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; cette disposition réprime la soustraction consommée, par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 lit. b), le montant étant fixé d'après la faute du contribuable (al. 3). Le droit cantonal ignore la distinction entre soustraction consommée et tentative, fondée, comme en droit fédéral, sur le critère de l'entrée en force de la taxation. 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 majore les éléments soustraits de 10% (voir sur ce point arrêts FI 1991.0076 du 8 juillet 1993 et FI 1994.0035 du 17 novembre 1994, cons. 4a). La LI, applicable à compter du 1er janvier 2001, prévoit que 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 (242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (243 al. 2 LI). cc) 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

E. 6

La soustraction, respectivement la tentative (s'agissant pour l'impôt cantonal et communal des périodes de taxation 1997-1998 et 1999-2000 et, pour l'impôt fédéral direct, de la première période seulement), doivent être retenues dans le cas d'espèce, tant du point de vue objectif et subjectif, tant au vu des pièces du dossier qu'eu égard à la jurisprudence rappelée au considérant précédent. Le recourant ne pouvait ignorer qu'en supprimant purement et simplement certains débiteurs facturés, il ferait en sorte de déclarer un résultat inférieur au bénéfice effectivement réalisé. Il a donc agi dans l'intention de tromper les autorités fiscales sur son revenu imposable. Il reste encore à examiner, même si le recourant n'en dit mot, la quotité des pénalités infligées au recourant, tant sous l'angle de l'impôt fédéral direct que sous l'angle de l'impôt cantonal et communal. aa) S'agissant des deux impôts, la soustraction, respectivement la tentative, reprochée au recourant et que celui-ci conteste porte en définitive sur un montant de 1'594'248 francs (sur un total de revenu dissimulé au fisc de 1'974'262 francs). S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la

fortune soustraite atteint, pour sa part, la somme de 6'814'392 francs (sur un total dissimulé de 7'133'692 francs), la différence entre le calcul opéré par le tribunal et celui résultant de la décision du 16 janvier 2003 ayant trait à la provision J._____ durant l'exercice 1998. Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, l'autorité intimée a considéré, non sans quelques hésitations au vu des montants, la gravité de la soustraction dans le cas d'espèce comme moyenne ; elle a surtout mis en avant la très bonne collaboration du recourant durant l'enquête et a estimé que le comportement de ce dernier ne dénotait pas une rouerie particulière. Le raisonnement de l'ACI paraît justifié. bb) Pour les périodes 1993-1994 et 1995-1996, l'on a donc affaire à une soustraction consommée. L'autorité intimée a retenu un coefficient de 1, le montant de l'amende étant équivalent au montant d'impôt soustrait. Elle a appliqué, s'agissant des dispositions cantonales, la LI à titre de lex mitior, ce qui représente des amendes de 106'200, respectivement 273'900 francs, qui devront être confirmées. S'agissant du droit fédéral, l'autorité intimée a appliqué la LIFD à titre de lex mitior ; les amendes infligées au recourant, qui s'élèvent ainsi à 61'500, respectivement 127'300 francs, seront également confirmées. cc) Pour la tentative de soustraction, l'ACI a estimé en revanche, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, que la LI n'était pas plus favorable que l'ancien droit. Elle a donc fait à juste titre application, pour les périodes 1997-1998 et 1999-2000, dont les taxations n'étaient pas encore définitives à l'ouverture de l'enquête, de l'art. 128a al. 2 lit. a aLI. Les éléments soustraits et parmi ceux-ci les réserves latentes imposées, dont la provision sur facture J._____, ont donc été majorés de 10%. Or, comme on l'a vu au considérant précédent, lettre e), cette dernière reprise n'étant pas constitutive de soustraction, elle ne donne pas matière à infliger une pénalité au recourant. Seules les pénalités en relation avec la période 1997-1998 seront donc confirmées ici. Quant au droit fédéral, le recourant, s'agissant de la période 1997-1998 uniquement, s'est vu infliger en application de l'art. 176 al. 2 LIFD, une amende équivalant au deux tiers du montant soustrait. Cette pénalité sera confirmée, ce d'autant plus que le recourant ne l'a pas contestée, au demeurant.

E. 7

a) Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée en tant qu'elle a trait à l'impôt fédéral direct. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge du recourant, celui-ci succombant. b) Le recours sera en revanche partiellement admis en tant qu'il est dirigé contre la décision attaquée en ce qu'elle a trait à l'impôt cantonal et communal. La décision attaquée sera donc annulée en ce qui concerne la période de taxation 1999-2000 (années de calcul 1997-1998) ; elle sera confirmée pour le surplus. L'émolument d'arrêt mis à la charge du recourant sera réduit d'un tiers, vu l'accueil partiel du recours en matière cantonale et communale. c) Au vu du sort du pourvoi, le recourant succombant sur la majeure partie de ses conclusions, il ne se justifie pas de lui allouer des dépens (art. 55 al. 1 LJPA).

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