

VD_OMNI FI.2007.0025 vom 21. Februar 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-02-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0025

FR: VD_OMNI FI.2007.0025 du 21 février 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0025 del 21 febbraio 2008

Regeste

X c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions |
Recours déposé contre une décision statuant après un arrêt du TA annulant la décision de l'ACI. En principe, l'autorité qui statue après un arrêt de renvoi ne dispose d'aucune marge de manoeuvre et doit appliquer les considérants de l'arrêt. Contrairement à ce que soutient le recourant, l'autorité intimée n'a pas ajouté d'éléments nouveaux à charge avant de rendre la nouvelle décision. La question des amendes n'a en revanche pas été traitée dans l'arrêt du TA, de sorte qu'il convient d'examiner les griefs formulés à ce titre par le recourant. Vu la lenteur de la procédure, qui a été ouverte par avis de l'autorité intimée du 9 décembre 1998 et qui est restée totalement inactive devant l'autorité inférieure pendant plus de 3 ans, une réduction des peines prononcées à titre de soustraction fiscale est justifiée au sens de l'art. 48 let. e CP. En l'occurrence, une réduction globale de 50% du montant des amendes se justifie. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 1

Conformément à l'article 199 alinéa 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux (ci-après LI ; RSV 642.11), la Cour de céans est compétente pour connaître des recours contre des décisions sur réclamation prises par l'administration cantonale des impôts. Il était aussi compétent pour statuer sur les recours interjetés contre les décisions de l'administration cantonale des impôts sous l'égide de la loi sur les impôts direct cantonaux du 26 novembre 1956 (art. 104 aLI applicable par renvoi de l'art. 134 al. 2 aLI). Il est également compétent pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après LIFD ; RS 642.11), en vertu de l'article 140 de cette même loi et de l'article 3 de l'arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RSV 658.11.1). Déposé dans le délai de 30 jours prescrit par les articles 200 LI, 134 al. 2 aLI et 140 LIFD, le recours est recevable à la forme.

E. 2

Le recourant soutient que l'autorité intimée a ajouté aux éléments dont la soustraction est reprochée au recourant un nouvel élément entre l'arrêt du Tribunal administratif du 24 novembre 2006 et la décision d'exécution rendue le 21 décembre 2006. Il s'agirait en particulier de la correction de l'estimation fiscale de l'immeuble du recourant à 1***** du point 2.02 de l'annexe 1a de la décision du 21 décembre 2006. Contrairement à ce que soutient le recourant, ce poste figurait déjà dans la décision du 23 septembre 2002, notamment en page 3, qui relève que la fortune imposable du recourant retenue comprend "la correction de l'estimation fiscale des immeubles de 1*****" et en particulier dans l'annexe 1a de celle-ci. Dans le cadre de la procédure qui a abouti à l'arrêt du Tribunal de

céans du 24 novembre 2006, le recourant a eu l'occasion de s'exprimer sur ce point, même s'il est vrai que ce poste ne figurait pas dans l'avis de prochaine clôture qui lui a été adressé le 12 juin 2001. Si le recourant entendait se prévaloir d'une éventuelle violation du droit d'être entendu, également en raison du prétendu manque de motivation de cette reprise, il aurait dû faire valoir cet argument dans le cadre de la précédente procédure, ce qu'il n'a pas fait. Ce moyen doit dès lors être rejeté.

E. 3

a) Le recourant soutient qu'aucune amende ne devrait lui être infligée, respectivement que celles infligées pour les périodes fiscales 1995-1996 pour l'impôt cantonal et communal et 1995-1996 à 1999-2000 en ce qui concerne l'impôt fédéral direct devraient être réduites d'une manière considérable. b) Il convient de rappeler que lorsqu'un recours est admis, la décision entreprise annulée et le dossier retourné à l'autorité intimée pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants de l'arrêt, cette dernière est liée par la décision de renvoi qui ne lui laisse aucune liberté quant à l'exécution (ATF 2C.161/2007, consid. 6.4). En l'occurrence, l'arrêt du Tribunal administratif du 24 novembre 2006 a statué sur la question des rappels d'impôts mais n'a pas examiné la question des amendes qui était dépendante notamment du calcul des éléments imposables. Dès lors, et contrairement au cas évoqué dans l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, la question des amendes n'a jamais été examinée par la Cour de céans et il y a lieu d'entrer en matière sur les griefs soulevés par le recourant à ce titre. Par ailleurs, cette question peut être examinée dans le même arrêt que les griefs relatifs à la question des soustractions, dès lors que le recourant a expressément renoncé, par courrier du 28 décembre 2007, à sa faculté de voir les questions des rappels d'impôts et celles relatives aux amendes traitées dans deux arrêts différents rendus par deux sections différentes de la Cour de céans. c) En matière d'impôt fédéral direct, la sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. L'art. 175 LIFD prévoit une amende 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. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts 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). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction, mais au maximum à 20'000 fr. (Arch. 56, p. 355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. En matière d'impôts cantonal et communal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière. Selon cette disposition, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lettre b LI). Bien que le droit cantonal ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2 lettre a LI 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.1991.0076 du 8 juillet 1993 et FI.1994.0035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). Les dispositions précitées déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Dans un cas d'espèce, pour fixer le montant de l'amende approprié, il faut tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 47 CP, applicable par renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-Main 1998, p. 464; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987 p. 15; ATF 85 I 261; Arch. 39, 264, consid. 4). En matière d'impôts cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a édicté le 14 août 1992 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives prévoient que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé.

E. 4

Dans le cas d'espèce, il convient de rappeler les éléments retenus par l'ACI dans sa décision du 23 septembre 2002 et de les comparer aux éléments retenus dans la décision d'application de l'arrêt du Tribunal administratif du 24 novembre 2006 : En ce qui concerne les impôts fédéraux, la décision du 23 septembre 2002 retient : Années Impôts Dus Facturés Complément à payer 1995 25'217.25 21'666.45 3'550.80 1996 25'217.25 21'666.45 3'550.80 1997 29'664.60 25'863.00 3'801.60 1998 29'664.60 25'863.00 3'801.60 1999 22'299.00 15'817.80 6'481.20 2000 22'299.00 15'817.80 6'481.20 Sur la base de ces éléments, les amendes suivantes ont été prononcées : Années

1995-1996	4'700.00	Années
1997-1998	1'900.00	Années
1999-2000	1'700.00	En ce qui

concerne les impôts communaux et cantonaux, les éléments suivants ont été retenus en 2002 : Impôts sur le revenu : Année : Total du complément : 1995 7'462.30 1996 7'462.30 1997 8'416.35 1998 8'416.35 1999 10'368.15 2000 10'368.15 Impôts sur la fortune : Année : Total du complément : 1999 2'108.30 2000 2'108.30 Les amendes ont été arrêtées de la manière suivante : a) Fr. 5'400.- (cent cinquante francs) pour les soustractions d'impôt cantonal et communal commises durant la période fiscale 1993-1994, à savoir : Fr. 3'300.- pour le canton et Fr. 2'100.- pour la commune de 1*****s, b) Fr. 9'900.- (trois mille cinq cents francs) pour la soustraction d'impôt cantonal et communal commises durant la période fiscale 1995-1996, à savoir : fr. 6'100.- pour le canton et fr. 3'800.- pour la commune de 1*****s, c) majoration de 10% des éléments soustraits, laquelle est d'ores et déjà comprise dans les montants figurant ci-dessus pour la période fiscale 1997-1998; d) majoration de 10% des éléments soustraits, laquelle est d'ores et déjà comprise dans les montants figurant ci-dessus pour la période fiscale 1999-2000; Il ressort des éléments qui précèdent et de leur comparaison avec ceux retenus dans la décision du 21 décembre 2007 de l'autorité intimée que celle-ci a largement réduit le montant des amendes infligées au recourant et qu'elle a, dans cette mesure, tenu compte de l'arrêt du Tribunal administratif du 24 novembre 2006, le montant des amendes étant réduit dans une proportion comparable à la diminution du montant du complément d'impôt à payer. Le recourant soutient qu'aucune amende ne devrait lui être infligée. Il n'allègue toutefois aucun argument justifiant qu'il soit libéré des infractions qui lui sont reprochées. Tout au plus invoque-t-il dans ses écritures complémentaires du 5 novembre 2007 une "erreur sur les faits" en raison du caractère

"discutable" de certaines reprises. Il n'indique toutefois pas quelle était l'appréciation erronée des faits sous l'emprise de laquelle il était au moment des faits qui lui sont reprochés. Contrairement à ce que semble soutenir le recourant, le simple fait d'avoir obtenu partiellement gain de cause contre une première décision de l'autorité intimée n'est pas un motif justifiant que les reprises confirmées par le Tribunal administratif ne soient pas sanctionnées, les éléments constitutifs des infractions des articles 175 et 176 LIFD et 128 aLI étant réalisés en l'occurrence.

E. 5

Enfin, le recourant invoque, implicitement à tout le moins la circonstance atténuante de l'art. 48 let e CP (art. 64 aCP). Cette disposition permet au juge d'atténuer la peine si l'intérêt à punir a sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur s'est bien comporté dans l'intervalle. Le principe de la célérité impose aux autorités, dès le moment où l'accusé est informé des soupçons qui pèsent sur lui, de mener la procédure pénale sans désespérer, afin de ne pas maintenir inutilement l'accusé dans les angoisses qu'elle suscite (ATF 124 I 139 consid. 2a p. 140). Il s'agit d'une exigence posée à l'égard des autorités pénales, qui se distingue de la circonstance atténuante du temps relativement long (art. 64 avant-dernier al. CP), liée à l'approche de la prescription et qui suppose que l'accusé se soit bien comporté dans l'intervalle (Wiprächtiger, Basler Kommentar, Strafgesetzbuch I, 2003, n. 31 ad art. 64 CP). Comme les retards dans la procédure pénale ne peuvent être guéris, le Tribunal fédéral a fait découler de la violation du principe de la célérité des conséquences sur le plan de la peine. Le plus souvent, la violation de ce principe conduira ainsi à une réduction de la peine, parfois même à la renonciation à toute peine ou encore à une ordonnance de non-lieu (en tant qu'ultima ratio dans des cas extrêmes; ATF 117 IV 124 consid. 4d p. 129 ; 124 I 139 consid. 2a p. 140/141). La jurisprudence a ainsi créé *praeter legem* des sanctions autonomes de nature matérielle. Le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie suivant les circonstances de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale, en tenant compte notamment de la complexité de l'affaire, du comportement de l'accusé et de celui des autorités compétentes (ATF 124 I 139 consid. 2c p. 142 et les références citées). Comme on ne peut pas exiger de l'autorité pénale qu'elle s'occupe constamment d'une seule et unique affaire, il est inévitable qu'une procédure comporte quelques temps morts. Lorsque aucun d'eux n'est d'une durée vraiment choquante, c'est l'appréciation d'ensemble qui prévaut; des périodes d'activités intenses peuvent donc compenser le fait que le dossier a été laissé momentanément de côté en raison d'autres affaires (ATF 124 I 139 consid. 2c p. 142). Selon la jurisprudence européenne, apparaissent comme des carences choquantes une inactivité de treize ou quatorze mois au stade de l'instruction, un délai de quatre ans pour qu'il soit statué sur un recours contre l'acte d'accusation, un délai de dix ou onze mois pour que le dossier soit transmis à l'autorité de recours (ATF 124 I 139 consid. 2c p. 144; 119 IV 107 consid. 1c p. 110). Le principe de la célérité peut être violé, même si les autorités pénales n'ont commis aucune faute; elles ne sauraient ainsi exciper des insuffisances de l'organisation judiciaire (ATF 130 IV 54, consid. 3.3.2 et 3.3.3). Le point de départ pour l'examen de ce grief est le moment où les autorités fiscales ont procédé aux premières investigations réelles ou encore celui de la notification de l'introduction d'une procédure d'enquêtes. S'agissant de la question de savoir si la durée d'une procédure est raisonnable ou non, on prendra en considération non seulement l'ampleur et les difficultés du cas, mais aussi le comportement des autorités, des tribunaux ainsi que celui de la personne accusée (RDAF 1997 II 646, 660 et réf. citées). Dans cet arrêt, le Tribunal administratif genevois a considéré qu'une

procédure ouverte en 1987 et tranchée en première instance en 1995, et dont le lenteur était imputable essentiellement à l'administration, était d'une durée excessive et violait le principe de célérité. En l'occurrence, la procédure contre le recourant a été ouverte par avis de l'autorité intimée du 9 décembre 1998. Cette procédure a abouti à deux décisions concernant respectivement les impôts cantonal et communaux et l'impôt fédéral direct du 23 septembre 2002. La décision sur réclamation contre ces décisions n'a été rendue que le 4 janvier 2006, soit plus de 3 ans et 3 mois plus tard, sans qu'aucune mesure d'instruction complémentaire n'ait été menée dans l'intervalle. Au surplus, la cause n'apparaît pas présenter une complexité à ce point particulière qu'un délai aussi long soit nécessaire pour traiter ce dossier. En définitive, il a fallu plus de 8 ans à l'autorité intimée pour rendre une décision susceptible de recours devant une autorité juridictionnelle, ce qui apparaît excessif et constitue une violation du principe de célérité. Il est à relever, au demeurant, que les amendes concernant la période fiscale 1993-1994 ont déjà été frappées de prescription, le délai de 12 ans de l'article 98a alinéa 5 aLI étant acquis, ce que l'autorité intimée a admis dans la décision sur réclamation dont il est fait recours. On ne saurait par ailleurs imputer ce retard à un comportement peu collaborant du recourant. D'ailleurs, rien n'indique que le recourant ne se serait pas bien comporté depuis l'ouverture de la procédure à son encontre. La violation du principe de célérité justifie dès lors une réduction de la peine prononcée par l'autorité intimée. Conformément à l'article 48a CP, le juge qui atténue la peine n'est pas lié par le minimum légal de la peine prévue pour l'infraction. Il peut par ailleurs prononcer une peine d'un genre différent de celui qui est prévu pour l'infraction mais reste lié par le maximum et par le minimum légal de chaque genre de peine (art. 48a al. 1 et 2 CP). Au regard de l'ensemble des éléments, la Cour considère que la violation du principe de célérité par l'autorité intimée justifie une diminution globale des amendes prononcées en vertu du droit cantonal et du droit fédéral de 50%. Cette diminution portera également sur la majoration de 10% des compléments d'impôt pour les périodes 1997- 1998 et 1999-2000, qui, dans la décision du 21 décembre 2007, sont compris dans le calcul des rappels d'impôts, mais qui n'apparaissent pas dans la partie du dispositif concernant les amendes.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent dès lors à l'admission partielle du recours. Compte tenue de cette issue, un émolument réduit sera mis à la charge du recourant, lequel a droit à des dépens également réduits.

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