

VD_OMNI FI.2008.0133 vom 30. Juni 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-06-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0133

FR: VD_OMNI FI.2008.0133 du 30 juin 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0133 del 30 giugno 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant a intentionnellement omis de mentionner dans sa déclaration d'impôt certains éléments de revenu et de la fortune; il s'agit d'une tentative de soustraction dès lors que les taxations n'étaient pas entrées en force au moment de l'ouverture de la procédure en soustraction. Le recourant ne saurait prétendre s'être dénoncé spontanément, sur le vu des circonstances. La faute n'est pas légère et le calcul de l'amende doit être confirmé (coefficient 1, réduit à 2/3).

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait aux amendes fixées dans la décision sur réclamation du 3 novembre 2008. Il s'agit des amendes fixées à 110'800.- fr. pour l'impôt cantonal et communal 2001-2002 ainsi que les amendes concernant l'impôt fédéral direct fixées à 21'400.- fr. pour 1997-1998 et à 33'100.- fr. pour 2001-2002. Les taxations concernant ces périodes ont fait l'objet d'une décision sur réclamation le 10 juillet 2007 qui est entrée en force. La pénalité de 10% de l'impôt soustrait fixée pour l'impôt cantonal et communal 1999-2000 sur la base de l'art. 128 aLI figurait dans le dispositif de cette décision. Entrée en force, au même titre que les taxations, cette pénalité est exorbitante du litige.

E. 2

a) 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). b) 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 (FI 2006.0065 du 29 novembre 2006). c) En l'espèce, le contribuable n'a sciemment pas mentionné dans ses déclarations d'impôt litigieuses les éléments de revenu et de fortune soustraits. Il savait pertinemment qu'il était le détenteur de la société Z._____ et n'en a volontairement pas déclaré la totalité des actions. Il a donc agi de manière intentionnelle. Au vu de la jurisprudence précitée, l'ACI a considéré – à juste titre - que les reprises à l'origine des amendes contestées et qui ont fait l'objet d'une taxation entrée en force – résultaient d'une 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). d) La pièce nouvelle produite par le recourant après l'audience ne change pas cette appréciation. Il s'agit d'un courrier daté du 15 août 2003, adressé par le mandataire du recourant de l'époque à l'ACI. Y est annexée une liste des éléments de revenu et de fortune ayant fait l'objet d'un rappel d'impôt pour les années 1991 à 1996, dont le recourant a précisé qu'il contestait l'attribution de ces éléments à son revenu et à sa fortune. On ne voit pas en quoi cette pièce démontrerait l'absence d'une tentative de soustraction, au sens qui vient d'être rappelé. Le recourant n'a pas varié dans sa position de base, contestant toute participation dans le capital de Z._____ S.A. On ne saurait en outre admettre que la communication du 15 août 2003 doive être tenue pour une dénonciation spontanée selon l'art. 175 al. 3 LIFD, car elle ne peut être comprise comme une annonce de l'infraction, comprenant tous les éléments de revenu et de fortune non déclarés (cf. Pietro Sansonetti, Commentaire romand LIFD, N.49 ad art. 175). Il suffit pour s'en convaincre de constater que dans la pièce dont le recourant se prévaut, il a expressément contesté l'attribution des éléments en question à ses revenu et fortune.

E. 3

a) Il convient d'examiner si les amendes ont été correctement fixées. 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/Steinmann, 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) En l'espèce, il apparaît clairement que le contribuable a agi intentionnellement en omettant de mentionner dans sa déclaration la détention des actions de Z._____. Il ne pouvait ignorer être le détenteur de cette société et s'est montré particulièrement récalcitrant. En effet des reprises effectuées sur les mêmes objets le 27 février 1998 pour les années 1991 à 1996, ont été confirmées par arrêt du Tribunal administratif le 20 août 2002. Dans l'arrêt rendu suite au recours du contribuable contre cette précédente décision du Tribunal administratif, le Tribunal fédéral a d'ailleurs spécifié que "le recourant aurait dû se renseigner sur les éléments de revenus et de fortune qui étaient imposables et devaient, par conséquent, être déclarés d'autant plus qu'il était intéressé à plusieurs sociétés imbriquées les unes dans les autres, dont un établissement au Liechtenstein. Il ne l'a coupablement pas

fait. Le Tribunal administratif a donc retenu à bon droit que les conditions de la soustraction fiscale étaient remplies" (ATF 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003). La faute commise n'apparaît pas légère, au regard des montants soustraits. Le recourant a voulu profiter d'un système peu transparent de détention fictive par un établissement étranger. 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. d) Compte tenu de ces différents éléments d'appréciation, le Tribunal considère que le coefficient de 1 (une fois le montant soustrait), réduit à 2/3 en application des art. 176 LIFD et 243 LI pour tenir compte de la tentative est parfaitement justifié. Il tient suffisamment compte de la situation actuelle du recourant.

E. 4

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant; l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36).

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