

# **VD\_OMNI FI.2010.0078 vom 9. Februar 2011**

VD Tribunal cantonal, 2011-02-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0078](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0078)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0078 du 9 février 2011

IT: VD\_OMNI FI.2010.0078 del 9 febbraio 2011

## **Regeste**

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le comportement intentionnel est présumé dès que l'on peut admettre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. S'agissant d'une fiduciaire chargée d'établir les comptes et de les réviser, il lui appartenait d'opérer les vérifications sur la base des documents comptables avant de remplir les déclarations fiscales et non de se fier aux seules indications orales fournies par son client. Les manquements répétés aux dispositions du droit comptable et la couverture des pratiques du contribuable principal constituent des actes de participation vis-à-vis de l'autorité fiscale et non de simples négligences. (Recours TF admis 2C\_232/2011)

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Suite à l'arrêt 2C.447/2010 rendu le 4 novembre 2010 sur recours de l'ACI, la Cour de droit administratif doit rendre une nouvelle décision concernant la participation à une soustraction et l'appel en solidarité du recourant pour les périodes fiscales 1995 à 2000, en matière d'impôt fédéral direct. En matière d'impôt cantonal et communal, le Tribunal fédéral a rejeté le recours de l'ACI. Le Tribunal s'abstient donc de se prononcer à nouveau sur l'impôt cantonal et communal et reprend in extenso le dispositif du premier arrêt sur ce point.

### **E. 1.01**

et 1.03: Les frais correspondent à des montants forfaitaires sans justificatifs; le bien-fondé de la reprise est donc confirmé par le Tribunal. (1.02: l'ACI a renoncé à cette reprise.) 1.04: Petites fournitures comptabilisées en bloc; il s'agit de montants forfaitaires qui n'ont pas été justifiés; le bien-fondé de la reprise est donc confirmé par le Tribunal.

### **E. 1.05**

à 1.07: Charges salariales forfaitaires correspondant aux coefficients expérimentaux. Les justificatifs de ces charges n'ont pas été produits. La reprise est donc confirmée par le Tribunal. (1.08: L'ACI n'a pas considéré la charge excessive du loyer comme une soustraction)

### **E. 1.09**

à 1.11: Ces charges forfaitaires n'ont pas été justifiées. Le bien-fondé de ces reprises est donc confirmé par le Tribunal. (1.12 et 1.13: L'ACI n'a pas considéré ces reprises comme étant constitutives d'une soustraction.)

### **E. 1.14**

à 1.16: Il s'agit de charges comptabilisées sans justificatifs. Le bien-fondé de cette reprise est donc confirmé par le Tribunal. (1.17: l'ACI n'a finalement pas tenu compte de cette reprise). En conclusion, compte tenu de ses reprises qui s'ajoutent au revenu déclaré, le bénéficiaire imposable de la société, déterminant pour la fixation des amendes pour participation et pour l'appel en solidarité, est fixé comme suit: Pour la société Pour les époux A.Y. \_\_\_\_\_

Période	IFD	Période	IFD
1996	10'800	1997	102'600
1997-98	118'400	1998	195'900
1999-2000	216 jours	1999	339'700
2000	207'300	1999-2000	216 jours
1998	198'300	2000	251'000

Les compléments d'impôts pour lesquels le recourant est appelés en solidarité sont les suivants, en matière d'impôt fédéral direct: IFD Pour les époux A.Y. \_\_\_\_\_

Années	Dus	Facturés	Compléments	Dus
1996	392.00	0.00	392.00	4'063.05
1997	1'935.10	2'127.95	9'570.45	0.00
1998	4'063.05	1'935.10	2'127.95	16'651.50
1999	3'111.00	13'540.50	6'448.75	1'372.80
2000	5'075.95	9'027.60	1'702.20	7'325.40
2001	28'874.50	3'561.00	25'313.00	15'046.00
2002	2'837.00	12'209.00	21'335.00	901.00
2003	20'434.00	Total	38'648.45	9'782.20
2004	28'866.25	78'511.35	7'573.00	69'249.95

L'appel en solidarité pour la période fiscale 1995 est prescrit au 31 décembre 2010. Quant aux périodes postérieures à 2000, le Tribunal fédéral a retenu que la participation à la soustraction n'avait pas été établie pour ces périodes. L'appel en solidarité et les amendes ne concernent donc que l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1996 à 2000.

## E. 2

a) Au préalable, le Tribunal doit examiner la question de la prescription qui, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 106 Ib, 364; Yersin/Noël, Commentaire LIFD, ad art. 120 N. 22), doit être appliquée d'office. Dès lors que les actes de soustraction litigieux, comme ceux de la participation à cette soustraction, ont été commis avant l'entrée en vigueur de la modification de l'art. 333 al. 6 lit. d CP du 1<sup>er</sup> octobre 2002, cette disposition n'est pas applicable. Il y a lieu de s'assurer que l'infraction n'est pas atteinte par la prescription absolue (ATF 2C.447/2010 du 4 novembre 2010; sur ce point: Langlo Jan. Prescription des infractions fiscales: le piège de l'art. 33 al. 6 CP, in: Archives 75 433). Selon l'art. 184 al. 1 let. b LIFD, en cas de soustraction consommée, la poursuite pénale se prescrit par dix ans. Un nouveau délai recommence à courir à chaque interruption, la prescription ne pouvant toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD), soit en l'espèce 15 ans. Selon l'art. 120 al. 4, la prescription du droit de procéder à la taxation coïncide avec celle de la poursuite pénale. Elle est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. Ni la LHID, ni la LIFD ne précisent si c'est la notification de la décision ou son entrée en force qui doit intervenir avant l'échéance du délai de prescription absolue du droit de taxer. Le Message du Conseil fédéral à l'appui de la LHID expose au sujet de l'art. 47 LHID que la longue durée du délai de prescription du droit de taxer a été fixée en considération du fait que la taxation n'entre souvent en force qu'après de nombreuses années en raison des lenteurs occasionnées par les recherches nécessaires à la taxation et par les procédures de recours (Message sur l'harmonisation, FF 1983 III 1, 141). C'est donc apparemment l'entrée en force de la taxation que le législateur avait à l'esprit. Or les décisions de taxation de l'autorité de première instance entrent en force à l'échéance du délai de recours au Tribunal cantonal (ou à la commission cantonale de recours), respectivement à l'échéance du délai de recours au Tribunal fédéral prévu par l'art. 146 LIFD si cette voie n'est pas utilisée; si elle l'est, à l'entrée en force de l'arrêt du Tribunal fédéral soit selon l'art. 61 LTF, le jour où l'arrêt du Tribunal fédéral est prononcé (Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 1220, N. 21, ad art. 121, N. 4). b) En

l'espèce, le présent arrêt entre en force après le 31 décembre 2010, compte tenu des délais de recours au Tribunal fédéral. La prescription du droit de taxer sera donc acquise pour la période fiscale 1995.

### **E. 3**

Le Tribunal fédéral a relevé ce qui suit à propos de la participation à une soustraction (art. 177 LIFD): En vertu de l'art. 177 al. 1 LIFD, celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable, ou y participe, sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait. Cette disposition règle les conséquences pénales et fiscales de la participation à une soustraction consommée ou à une tentative de soustraction. Les trois formes de participation ne sont punissables que si elles ont été commises intentionnellement. S'agissant du représentant, l'art. 177 LIFD vise aussi bien la soustraction que le représentant commet à l'insu du contribuable que celle où il y participe d'entente avec ce dernier (Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 177, N. 1, 10, 15 à 24; Zweifel/Athanas, Kommentar DBG, ad art. 177, N. 16 ss). Lorsqu'il agit comme complice, le représentant ne fait que participer à l'infraction; tel est le cas, par exemple, d'une fiduciaire qui constate des éléments non déclarés, mais n'entreprend rien pour corriger les écritures comptables et établit la déclaration d'impôt sur la base de montants inexacts (Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> édition, p. 511-512). L'acte punissable doit cependant résulter d'un comportement actif vis-à-vis de l'autorité fiscale. Une simple omission du représentant ne suffit pas, puisque seul le contribuable est tenu à des obligations légales dans la procédure de taxation (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2<sup>ème</sup> éd. 2009, ad art. 177, N. 14; Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 177, N. 23). Il faut donc que le participant ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 CP et 104 CP (cf. Yvan Jeanneret, Commentaire romand, Code pénal I, Bâle 2009, n. 2 ad art. 104 CP). Le dol éventuel suffit; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait ( ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61). Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement 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 un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29-30; Archives 63 p. 208 consid. 3 p. 216; jurisprudence confirmée dans les arrêts 2C.480/2009 du 16 mars 2010, consid. 5.5; 2A.607/2006 du 24 avril 2007, consid. 3.3 et 2A.258//2005 du 19 octobre 2005, consid. 2.2 et les références citées, in StE 2006 B 101.3 Nr. 8).

### **E. 4**

Selon le Tribunal fédéral, le comportement intentionnel est présumé, dès que l'on peut admettre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. S'agissant d'une fiduciaire chargée non seulement d'établir les comptes, mais de les réviser, il lui appartenait d'opérer les vérifications sur la base des documents comptables avant de remplir les déclarations fiscales et non de se fier aux seules indications

orales fournies par son client. Sur ce point, l'intimé a notamment admis, lors de son audition devant le Tribunal cantonal, que durant les quatre à cinq dernières années, au moment de la préparation du bilan annuel, le président de la société lui dictait les montants des salaires de ses employés sur la base de carnets qu'il tenait pour chacun d'eux, carnets qui concernaient aussi des travailleurs engagés au noir. Dans ces circonstances, les manquements répétés aux dispositions du droit comptable (art. 662a et 663 CO) et la couverture des pratiques du contribuable principal, alors que l'intimé était chargé d'établir les déclarations d'impôt de la société et des époux A.Y. \_\_\_\_\_ pendant plusieurs années, constituent bien des actes de participation vis-à-vis de l'autorité fiscale et non de simples négligences. Le seul fait de ne pas vérifier les informations douteuses que lui donnait oralement son client doit au demeurant être considéré comme une entente tacite avec ce dernier. A cet égard, le comportement de l'intimé doit être examiné au moment où il a rempli les différentes déclarations fiscales, alors qu'il lui appartenait de demander les justificatifs nécessaires à l'établissement de celles-ci. Selon le Tribunal fédéral, on peut en revanche admettre qu'en 2002, l'intimé n'a pas pu remplir les déclarations d'impôts de la société et des époux A.Y. \_\_\_\_\_ pour l'année fiscale 2001. En conséquence, et conformément à ce qu'a jugé le Tribunal fédéral, la participation de l'intimé à des soustractions fiscales consommées doit être reconnue pour les périodes fiscales 1996 à 2000, la période 1995 étant atteinte par la prescription de la poursuite pénale et du droit de taxer. Tenu pour responsable d'avoir intentionnellement participé à une soustraction en vertu de l'art. 177 LIFD, le recourant doit être appelé en solidarité pour le paiement des impôts dus par la société et les époux A.Y. \_\_\_\_\_. Toutefois le débiteur appelé en solidarité conserve les garanties de procédure du droit administratif et fiscal en général. Comme le représentant d'un contribuable n'est pas partie à la procédure de ce dernier (Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 117 n. 20), la voie de la réclamation et du recours doivent lui être ouverte sans restriction quant aux motifs, ce qui, au demeurant, a été reconnu par l'autorité intimée.

## **E. 5**

Considérant que les conditions de la participation à la soustraction sont réalisées, il y a lieu d'examiner plus avant les arguments du recourant par lesquels il conteste le rappel d'impôt.

a) En droit fiscal suisse, la procédure de taxation se caractérise par la maxime inquisitoriale. Cela implique que l'autorité appelée à statuer doit établir elle-même les faits pertinents, sans être liée par les allégués et les preuves des parties. Cette maxime est toutefois tempérée par l'obligation des parties de collaborer à l'établissement des faits (v. Xavier Oberson, *Le contentieux fiscal*, in: *Les procédures en droit fiscal*, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2005, p. 723, références citées). Le contribuable a en effet une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Conformément aux articles 126 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 175 al. 2 de la loi vaudoise du 4 juin 2000 sur les impôts directs (LI; RSV 642.11), il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). Dès lors, s'agissant du fardeau de la preuve en matière fiscale, il appartient en règle générale à l'autorité d'apporter la preuve des éléments imposables, alors qu'il incombe au contribuable d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable

qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, pp. 442-443; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 461-462). S'agissant notamment de la preuve de déductions ou de charges invoquées par le contribuable, la jurisprudence du Tribunal administratif, auquel a succédé la Cour de droit administratif et public, a retenu la même solution (v. arrêts FI.2008.0130 du 31 mai 2010; FI.2002.0045 du 10 mars 2003; FI.2000.0003 du 29 juin 2000; FI.1997.0049 du 15 avril 1999; FI.1992.0082 du 12 février 1993). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2005, p. 723 ; arrêt FI 2010.0016 du 16 juillet 2010). b) En l'espèce, le recourant n'a pas été en mesure de prouver par justificatifs les reprises opérées par l'ACI. Il lui appartenait de les démontrer au moment de l'établissement des comptes vu ses fonctions cumulées de comptable et de réviseur. L'analyse successive des reprises conduit aux résultats suivants.

## **E. 6**

a) S'agissant de la quotité de l'amende, l'art. 175 al. 2 LIFD prévoit qu'elle est en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. En cas de tentative de soustraction, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD). Conformément à l'art. 47 CP (correspondant à l'art. 63 CP dans son ancienne teneur), la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. 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. 34 CP, correspondant à l'art. 48 CP dans son ancienne teneur); 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 pp. 30 s.; ATF 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 réf. cit.; FI.1993.0126 du 17 juillet 2000 consid. 2b; FI.1993.0103 du 1er 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 de droit fiscal suisse 64 pp. 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 (Zweifel/Athanas, Kommentar DBG, art. 175, N. 45). 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 p. 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP. L'attitude

coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (FI 2008.0132 du 30 avril 2010) b) Dans son recours, le représentant de la société a fait valoir la prise en compte dans la fixation de la quotité des amendes d'une part de responsabilité limitée du recourant pour avoir comptabilisé des charges dont son client lui avait oralement dit qu'elles existaient et d'autre part de la solidarité du paiement de l'impôt qui aggrave de manière considérable sa situation financière. Il a relevé, à l'appui de son recours, qu'il serait incapable de se retourner contre une société liquidée et un couple partis à l'étranger sans laisser d'adresse. Il a également invoqué sa situation personnelle. b) En l'espèce, toutes les périodes fiscales ont fait l'objet d'une taxation définitive, à l'exception des périodes fiscales 1999 et 2000. Sous réserve de ces deux périodes, pour lesquelles il y a tentative de soustraction impliquant en principe une amende équivalente au 2/3 du montant de l'impôt soustrait, l'amende devrait en principe être fixé au montant de l'impôt soustrait. Dans sa décision sur réclamation, l'ACI avait fixé des montants inférieurs, qui étaient les suivants : Période fiscale IFD Pour la société 1995 500.00 1996 100.00 1997 2'800.00 1998 4'000.00 1999 4'900.00 2000 3'900.00 Pour les époux A.Y.\_\_\_\_\_ 1997-1998 900.00 1999-2000 5'400.00 2001-2002 4'900.00 Total 27'400.00 Le Tribunal constate que l'ACI avait déjà sensiblement atténué le montant des amendes par rapport à ce que prévoient en principe les art. 175 et 176 LIFD. Compte tenu de la culpabilité retenue par le Tribunal fédéral, il convient de confirmer ces amendes, qui sont inférieures à ce que prévoient les dispositions fédérales, et qui dès lors tiennent compte de la situation personnelle et des circonstances atténuantes du recourant. L'amende de 500 fr. concernant la période 1995 doit être supprimée pour cause de prescription. L'infraction de participation fondée sur l'art. 177 LIFD n'ayant pas été retenue pour la période fiscale 2001-2002, l'amende correspondante doit également être supprimée. Les amendes sont alors fixées comme suit: Période fiscale IFD Pour la société 1996 100.00 1997 2'800.00 1998 4'000.00 1999 4'900.00 2000 3'900.00 Pour les époux A.Y.\_\_\_\_\_ 1997-1998 900.00 1999-2000 5'400.00 Total 22'000.00 L'amende totale se monte donc à 22'000.- francs .

#### **E. 7**

Le recourant est partiellement débouté et supportera donc des frais réduits (art. 49 LPA). Considérant toutefois que le recourant s'est montré négligent dans l'accomplissement de son travail, en ne requérant pas de son client les documents nécessaires à l'établissement de sa déclaration, que de ce fait il a gravement violé les règles du droit comptable, qu'en omettant de fournir les justificatifs des charges comptabilisées, il a déposé une déclaration déficiente à l'autorité fiscale, le tribunal décide de ne pas lui allouer de dépens (art. 56 LPA).

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