

VD_OMNI FI.2011.0002 vom 28. Oktober 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0002

FR: VD_OMNI FI.2011.0002 du 28 octobre 2011

IT: VD_OMNI FI.2011.0002 del 28 ottobre 2011

Regeste

AX. _____, BX. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Litige limité au prononcé d'amendes (volet pénal du dossier FI.2010.0033). Conditions objectives et subjectives de la soustraction. Le fisc a retenu au titre des éléments de revenus soustraits la totalité des prestations appréciables en argent reçues de la société et ne figurant pas dans les déclarations d'impôt des recourants, personnes physiques. Ceux-ci ont annoncé les bénéfices des promotions immobilières dans le cadre des déclarations de gains immobiliers; ils ont précisé par la suite que ces bénéfices devaient être attribués à la société: dans ces conditions, l'intention de tromper l'autorité fiscale même par dol éventuel - condition de la tentative de soustraction - n'est pas réalisée. Après correction des éléments soustraits, la faute peut être qualifiée de légère: coefficient de 0.5 retenu pour la tentative de soustraction. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le présent arrêt complète celui rendu le 27 janvier 2011 sur les points laissés en suspens, à savoir les amendes infligées aux recourants pour tentative de soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2003 et 2004.

E. 3

En droit fédéral, comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 175 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], 242 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]; Arch. 52, p. 454; Arch. 54, p. 660; Arch. 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction

fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle, le dol éventuel étant suffisant (RDAF 2003 II 632; RDAF 2002 II 493; RDAF 1999 II 535; ATF 100 Ib 480). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également 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 (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n° 6 et les références citées).

E. 4

a) En l'espèce, l'administration fiscale a retenu au titre des éléments de revenus soustraits la totalité des prestations appréciables en argent reçues de la société Z._____ et ne figurant pas dans les déclarations d'impôt des personnes physiques. Ces prestations s'élèvent pour les deux périodes concernées à 264'068 fr., soit à 169'769 fr. pour 2003 et à 94'272 fr. pour 2004. Ces montants repris dans la comptabilité de la société l'ont également été dans le chef des contribuables, associés et (en ce qui concerne le recourant) gérant de Z._____. Les recourants contestent la qualification de soustraction intentionnelle des reprises correspondant aux bénéfices non comptabilisés dans les comptes de la société des promotions de 2***** et de 3***** (postes no 1.01/1.02 et 1.05 du tableau des reprises relatif à la société, partie en fait, let. F). Ils soutiennent qu'ils n'ont rien voulu cacher à l'administration fiscale. b) Les périodes fiscales en cause – 2003 et 2004 – n'ont pas fait l'objet d'une décision de taxation définitive, si bien que seule une tentative de soustraction peut être reprochée aux recourants. Selon la jurisprudence rappelée ci-dessus, la tentative de soustraction n'est punissable que si elle est intentionnelle, le dol éventuel étant suffisant. A cet égard, le tribunal constate que les recourants – personnes physiques – ont annoncé les bénéfices des promotions de 2***** et de 3***** dans le cadre de

deux déclarations de gains immobiliers, l'une (concernant 2*****) datée du 30 novembre 2004 et l'autre (concernant 3*****) du 6 juin 2005. Ils ont par ailleurs précisé par la suite que le bénéfice devait être attribué à la société Z._____, ceci dans le cadre de la réclamation contre la décision de taxation 2003 en ce qui concerne l'opération de 2***** et par lettre du 19 février 2007 s'agissant de l'opération de 3*****. Dans ces circonstances, il convient d'admettre que les recourants – personnes physiques – se sont effectivement montrés transparents. Dès lors, on ne saurait considérer qu'ils ont agi intentionnellement dans le but de tromper l'autorité fiscale, ni même par dol éventuel. Le tableau des éléments soustraits (partie en fait, let. G) devra être corrigé en conséquence. Pour le surplus, les recourants ne remettent pas en cause la qualification de soustraction intentionnelle des autres prestations appréciables en argent reçues de la société Z._____ et non déclarées (postes no 1.03 et 1.04 du tableau des reprises relatif à la société, partie en fait, let. F). Les éléments de revenus soustraits s'élèvent ainsi à un montant total de 14'902 fr. (1'796 fr. pour la période 2003 et 13'106 fr. pour la période 2004). c) L'administration fiscale a en outre retenu au titre des éléments de fortune soustraits le montant total de 559'916 fr., soit 232'500 fr. au 31.12.2003 et 327'416 fr. au 31.12.2004. Dans le tableau des reprises, ces éléments figurent sous le chiffre 1.01 avec la mention "compte capital dans la société simple X._____-C._____ – constructions 3*****". L'arrêt rendu le 27 janvier 2011 dans la cause FI.2010.0033 apporte sur cette reprise les explications suivantes (consid. 4b): "Relativement au poste 1.01, se trouve dans le dossier de révision un décompte intitulé "X._____-C._____-construction-3*****". Le poste n° 2301, désigné comme "apports X._____ (2*****)", indique, au 31 décembre 2003, divers remboursements et bénéfices, pour un montant total de 232'500 fr. (...). Ces montants n'apparaissent pas dans les comptes de Z._____. Provenant du bénéfice de la société simple formée de AX._____ et C._____, ces montants non déclarés doivent être repris dans la fortune des recourants. Dans le compte de résultat de la société simple pour 2004-2005, apparaît, sous la rubrique "Compte capital M. AX._____" un montant total de 327'416 fr. 20 (soit les apports de AX._____, par 246'500 fr., et le bénéfice de 81'166 fr. 20 réalisé en lien avec l'opération de 3*****). Ce montant également, qui n'apparaît pas dans les comptes de Z._____ et n'a pas été déclaré par les recourants, doit être réintégré dans leur fortune (...). Pour le surplus, les recourants ne remettent pas en cause le montant retenu par l'ACI, ni ne font valoir qu'il devrait être réduit, notamment à raison de dettes l'affectant (cf. art. 51 LI). Il n'y a dès lors pas lieu de s'écarter de la décision attaquée sur ce point". Ainsi, pour l'année 2003, la reprise de 232'500 fr., qui figure dans l'extrait de compte X._____-C._____-Construction 01.01.2003-31.12.2005, curieusement daté du 1^{er} juin 2005 (dossier de révision Z._____ ou des recourants, partie 8) concerne la promotion de 2*****. Ce total, qui comprend le bénéfice de 168'000 fr. annoncé au titre du gain immobilier sur cette opération, peut être reconstitué comme il suit: 114'500 fr. (apport initial) ./ 50'000 fr. (retour sur promotion 2*****) = 64'500 fr. + 168'000 fr. (bénéfice) = 232'500 francs. Pour l'année 2004, la reprise s'élève à 327'416 francs. Ce montant ressort – comme exposé dans les considérants de l'arrêt FI.2010.0033 reproduit ci-dessus - des "comptes de construction - compte de résultat de la société simple X._____-C._____ 2004-2005" sous le poste "Compte capital M. AX._____" (dossier de révision Z._____, partie 1, annexe à la correspondance du 24 septembre 2007 du mandataire des recourants, ch. 1/15); il comprend le bénéfice de la promotion de 3*****. L'instruction a montré que les contribuables n'étaient ainsi guère au clair sur la distinction à opérer entre la fortune commerciale du contribuable indépendant et les avoirs

de la société. Néanmoins, ils ont manifestement omis de faire figurer dans leurs déclarations d'impôt ces éléments de fortune. Compte tenu de l'importance des montants (559'916 fr. pour les deux périodes), l'intention – constitutive de la tentative de soustraction – doit ici être retenue. Il reste encore à examiner le montant des amendes prononcées.

E. 5

a) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal 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 de la fédérale du 12 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD, 243 al. 1 LI), fixée aux 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). 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 (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.2006.0068, consid. 8, 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. 48 CP (correspondant à l'ancien 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, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct: Complément, Zurich 2001, p. 374 ch. 2.4). b) En l'espèce, l'administration fiscale a qualifié la faute des recourants de moyenne tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct. Elle a pris en compte dans son appréciation le montant total des éléments soustraits, le fait que l'activité incriminée portait sur deux ans, l'absence d'antécédents en matière pénale fiscale des recourants, leur situation financière, ainsi que les sanctions infligées à la société et les répercussions en matière d'impôt anticipé. Elle a appliqué tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct un coefficient de 2/3 pour les soustractions tentées portant sur les périodes fiscales 2003 et 2004. Une fois les corrections effectuées comme exposé plus haut (consid. 4), les éléments soustraits se révèlent peu importants en ce qui concerne les revenus (14'902 fr. en totalité pour les deux périodes) et présentent une incidence modeste en matière de fortune, compte tenu du taux d'imposition. Dans les circonstances de l'espèce, la faute commise peut être

qualifiée de légère. Un coefficient de 0.5 paraît dès lors approprié. Les montants des amendes devront ainsi être adaptés pour tenir compte des corrections apportées aux éléments de revenus soustraits (voir supra consid. 4/b) et au coefficient réduit à 0.5. A cet effet, le dossier sera retourné à l'autorité intimée.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. Dans ces conditions, l'émolument réduit qui devrait être mis à la charge des recourants peut être pour partie compensé avec les dépens, réduits également, auxquels les recourants peuvent prétendre de la part de l'Etat (art. 49 al. 1, 56 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). Les frais seront ainsi arrêtés à 600 fr. (200 fr. pour l'impôt fédéral direct et 400 fr. pour l'impôt cantonal et communal) et il ne sera pas alloué de dépens.

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