

# VD\_OMNI FI.2011.0003 vom 28. Oktober 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-10-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2011.0003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0003)

FR: VD\_OMNI FI.2011.0003 du 28 octobre 2011

IT: VD\_OMNI FI.2011.0003 del 28 ottobre 2011

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ Sàrl/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Litige limité au prononcé d'amendes (volet pénal du dossier FI.2010.0034). Conditions objectives et subjectives de la soustraction. En l'espèce, le bénéfice d'une promotion était dès son achèvement affecté systématiquement aux promotions suivantes, sans qu'aucune information ne figure dans les comptes. Cette manière de procéder apparaît propre à créer une certaine opacité dans la comptabilité tant que les promotions en cours ne sont pas toutes achevées. Ce défaut de comptabilisation relève de la soustraction intentionnelle. Le fait que les associés aient annoncé les bénéfices des promotions dans leurs déclarations de gains immobiliers ne modifie pas cette appréciation: s'agissant d'une société, seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes. Faute qualifiée de moyenne, compte tenu des éléments de revenus soustraits (264'000 fr. sur deux périodes). Coefficient de 1 pour la soustraction intentionnelle et de 2/3 pour la tentative de soustraction.

## 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 à la recourante pour soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2003 et 2004.

### E. 3

a) 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). b) 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 (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). c) En l'espèce, la recourante conteste la qualification de soustraction intentionnelle des reprises no 1.01/1.02 et 1.05, correspondant aux bénéfices non-comptabilisés des promotions de 2\*\*\*\*\* et de 1\*\*\*\*\*. La recourante se prévaut des art. 64 LIFD et 101 LI relatifs au remploi, en expliquant que les bénéfices réalisés étaient entièrement réinvestis dans de nouvelles opérations immobilières. Dans son arrêt partiel du 27 janvier 2011, la CDAP a écarté cette argumentation. Il n'y a pas lieu de revenir sur ce point. De toute manière, même si les conditions du remploi avaient été réalisées, cela ne dispensait pas la société de faire figurer dans ses comptes les bénéfices réalisés, ce que les associés ne pouvaient ignorer: pour exclure toute intention de soustraction, la contribuable devait en effet comptabiliser les produits, quitte à constituer une "provision pour remploi" ou "pour risque de garantie". Or, le bénéfice d'une promotion dès son achèvement était systématiquement affecté aux promotions suivantes, sans qu'aucune information ne figure dans les comptes. Incontestablement, une telle manière de procéder apparaît propre à créer une certaine opacité dans la comptabilité tant que les promotions en cours ne sont pas toutes achevées. Ce défaut de comptabilisation relève précisément de la soustraction intentionnelle. Le fait que les associés aient annoncé les bénéfices des promotions de 2\*\*\*\*\* et de 1\*\*\*\*\* dans leurs déclarations de gains immobiliers ne modifie pas

cette appréciation: en effet, l'autorité formelle du droit comptable déploie un effet contraignant pour le contribuable; seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes (Robert Danon, in: Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, édité par Danielle Yersin et Yves Noël, Bâle 2008, art. 57-58, N. 51; Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.). Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2<sup>ème</sup> éd, Bâle 2008, Art. 58 N. 9 ss, spéc. 15; cf. en outre Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 209). Pour le surplus, la recourante ne remet pas en cause la qualification de soustraction intentionnelle des reprises no 1.03 et 1.04. Les éléments soustraits s'élèvent ainsi à un montant total de 264'068 fr. (169'796 fr. pour la période 2003 et 94'272 fr. pour la période 2004). Il reste encore à examiner le montant des amendes prononcées.

#### **E. 4**

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<sup>er</sup> 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'ACI a qualifié la faute de la recourante de moyenne tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct. Elle a appliqué un coefficient de 1 pour la soustraction consommée pour la période fiscale 2003 (cette période ayant fait l'objet d'une taxation définitive) et de 2/3 pour

la soustraction tentée pour la période fiscale 2004. Il est vrai que la recourante n'a pas d'antécédents en matière pénale fiscale et que ses organes ont collaboré avec l'administration durant la procédure. Les éléments de bénéfice soustraits restent toutefois relativement importants (264'068 fr.). Un tel montant ne permet pas de qualifier la faute commise de légère. S'agissant des coefficients retenus par l'ACI (1 pour la soustraction consommée et 2/3 pour la tentative de soustraction), ils correspondent à ceux appliqués en cas de faute moyenne (voir art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD; art. 242 al. 2 et 243 al. 2 LI). Les montants des amendes seront par conséquent confirmés.

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice, arrêtés à 2'000 fr. (1'400 fr. en matière d'impôt cantonal et communal, 600 fr. en matière d'impôt fédéral direct). Elle n'aura par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.

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