

## **VD\_OMNI FI.2011.0061 vom 31. Mai 2012**

VD Tribunal cantonal, 2012-05-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2011.0061](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0061)

FR: VD\_OMNI FI.2011.0061 du 31 mai 2012

IT: VD\_OMNI FI.2011.0061 del 31 maggio 2012

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Réviseur et mandataire fiscal d'une société contribuable ayant participé à une soustraction d'impôt. Au plan des conséquences pénales et fiscales de cette participation, les infractions sont tout d'abord prescrites s'agissant des périodes fiscales 1996 et antérieures, ainsi que 1999 et 2000 (société). Le recourant invoque ensuite en vain la correction rétroactive des provisions d'impôt correspondant aux reprises effectuées par l'autorité fiscale: en présence de rappels d'impôts découlant d'une soustraction consommée avec intention, l'on ne peut considérer que le contribuable avait, au moment des faits, établi une provision "au plus près de sa conscience" et que les reprises n'étaient pas prévisibles. S'agissant enfin de la fixation de l'amende, il apparaît que les circonstances personnelles du recourant ne se sont que légèrement dégradées depuis l'arrêt du Tribunal cantonal d'avril 2010. Compte tenu de la gravité du cas, l'amende prononcée à l'encontre de l'intéressé se monte au total à 13'100 francs. Admission partielle du recours, la décision attaquée étant réformée en ce sens que le recourant est responsable solidairement du montant de l'impôt fédéral direct soustrait durant les périodes fiscales 1997 et 1998 (société) et 1997 à 2000 (contribuable principal). Recours rejeté par le Tribunal fédéral, ATF 2C\_651/2012 du 28 septembre 2012.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Dans l'arrêt 2C\_232/2011 rendu le 25 octobre 2011, le Tribunal fédéral a annulé le précédent arrêt du Tribunal cantonal rendu le 9 février 2011 (FI 2010.0078). Il a renvoyé l'affaire au Tribunal cantonal "pour instruction et nouvelle décision". La cour de céans rend donc en l'espèce un nouvel arrêt 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 examinant les conséquences pénales et fiscales de cette participation. Le 4 novembre 2010, le Tribunal fédéral a rendu un premier arrêt sur cette affaire. Il a constaté que la participation ne pouvait être retenue en ce qui concerne les impôts cantonal et communal, de sorte que ces impôts ne sont plus litigieux devant le Tribunal cantonal qui est lié par les considérants de cet arrêt. Le Tribunal s'abstient donc de se prononcer sur l'impôt cantonal et communal, se limitant à l'examen de l'impôt fédéral direct.

#### **E. 2**

a) En premier lieu, il convient de s'assurer que l'infraction n'est pas atteinte par la prescription absolue. En plus des prescriptions invoquées dans ses écritures, le recourant a invoqué, en cours d'audience, la prescription des années 1999 et 2000 concernant la société, au motif que les taxations concernant ces périodes étaient demeurent provisoires et que la prescription absolue de six ans applicable à la tentative de soustraction était atteinte. Depuis

la modification, au 1<sup>er</sup> octobre 2002, l'art. 333 al. 6 let. d du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0) qui s'applique aussi en matière fiscale prévoit désormais que la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. En l'espèce cependant, les actes reprochés au recourant ont été commis avant l'entrée en vigueur des nouvelles règles sur la prescription, de sorte que l'ancien droit, plus favorable sur ce point, continue de s'appliquer (cf. art. 2 al. 1 CP). L'examen de la prescription s'impose donc, en application des dispositions de droit fiscal (ATF 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 4.1). Selon l'art. 184 al. 1 let. a LIFD, en cas de tentative de soustraction, la poursuite pénale se prescrit par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise. 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 à six ans pour la tentative de soustraction. La tentative de soustraction suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc (arrêt FI.2011.0003 du 28 octobre 2011 consid. 3). 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 quinze ans. Selon l'art. 120 al. 4 LIFD, 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 loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) 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 du 25 mai 1983 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 (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, 2008, n. 21 ad art. 122, n. 4 ad art. 121). b) En l'espèce, au vu de ces dispositions, les infractions portant sur les périodes fiscales 1996 et antérieures sont prescrites au 31 décembre 2011. Il est par ailleurs apparu en cours d'audience que les taxations des années 1999 et 2000 concernant la société étaient demeurées provisoires. L'avis de prochaine clôture du 19 juillet 2002 le spécifie expressément. En cours d'audience, l'ACI a d'ailleurs admis le caractère provisoire de ces taxations. Or, la date de la clôture de la procédure en soustraction n'est en aucun cas postérieure au 1<sup>er</sup> juin 2004, date à laquelle l'ACI a notifié les bordereaux concernant la société, par l'intermédiaire du seul administrateur de la société. Il en découle que la prescription de six ans applicable aux années 1999 et 2000 concernant la société est incontestablement atteinte, dans la mesure où plus de six ans se sont écoulés depuis le 1<sup>er</sup> juin 2004 (date de la clôture de la procédure). Conformément à la conclusion prise par le

recourant en cours d'audience, les années 1999 et 2000 concernant la société sont donc prescrites.

### **E. 3**

Les juges appelés à statuer en sus du juge instructeur sont désignés à tour de rôle.

### **E. 4**

a) Le recourant requiert la correction rétroactive des provisions d'impôt correspondant aux reprises effectuées par l'autorité fiscale. Il invoque à l'appui de son grief l'arrêt fribourgeois publié in RDAF 2006 II 554. La corrélation directe entre le résultat annuel et la provision pour impôts crée un problème pratique. Si l'autorité de taxation s'écarte du bénéfice déclaré, il faudrait à chaque fois adapter la provision pour impôt. Une telle adaptation se heurte au principe de la prédominance du bilan commercial. Conformément à ce principe, en effet, une augmentation ultérieure de la provision peut être prise en considération uniquement avant l'entrée en force de la taxation et pour autant que la correction du bilan ait été approuvée par l'assemblée générale ; la provision ne pourra ainsi que rarement être adaptée aux redressements effectués par le fisc, si elle n'a pas été constituée dès le début avec une certaine "réserve" (Agner/Jung/Steinmann, Commentaire traduit de la LIFD, Zurich 2001, n. 5 ad art. 59). Dans l'arrêt publié in RDAF 2006 II 554, il n'est question de correction des provisions pour impôts que dans la procédure de taxation, avant son entrée en force. Cet arrêt dit expressément que " De manière générale (en vertu du principe selon lequel le bilan commercial est déterminant au plan fiscal), les provisions ne sont admises que si elles sont comptabilisées et apparaissent ouvertement (voir p. ex. ATA ZH in StE 2000 B 72.11 no 9 cons. 3). On peut attendre du contribuable qu'il calcule au vu de l'ensemble des informations dont il dispose et au plus près de sa conscience et comptabilise sa provision pour impôts (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 6 ad art. 59). En raison du lien direct entre le résultat de l'exercice concerné et la provision pour impôts, la question se pose néanmoins de savoir si le besoin accru de provisionner peut encore être pris en compte, lorsque, dans le cadre de la procédure de taxation ou d'une procédure de recours, des reprises conduisent à s'écarter du résultat de l'exercice déclaré, ce que le contribuable ne peut généralement guère prévoir. " Le Handkommentar de Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Handkommentar zum DBG, 2 ème éd, 2009, n. 8 ad art. 59), invoqué par l'autorité intimée précise, à l'instar d'Agner, Jung et Steinmann cités par l'arrêt fribourgeois, que la provision doit être établie par le contribuable au plus près de sa conscience. Selon les auteurs du Commentaire romand de la LIFD (Yersin/Noël, n. 7 ad art. 59), il se peut qu'il existe une divergence entre la provision enregistrée dans les comptes et le montant d'impôt effectivement dû par le contribuable. Il en va notamment ainsi lorsque l'administration redresse le bénéfice imposable. Dans le cadre de la procédure de taxation, cette divergence justifie alors en principe une correction correspondante de la provision pour impôt dans le bilan fiscal. L'auteur envisage dans ces propos une éventuelle correction de la provision "durant la procédure de taxation". Si une dette fiscale n'a pas été suffisamment provisionnée durant l'exercice commercial correspondant, la provision ne peut être augmentée rétroactivement qu'à la condition que la taxation de la période fiscale pour laquelle la provision est insuffisante n'est pas entrée en force (" Wird einer (Eventual-) Verbindlichkeit im Geschäftsjahr ihrer Entstehung nicht oder nicht in genügendem Umfang durch Rückstellungsbildung Rechnung getragen, kann die Rückstellung nachträglich grundsätzlich nur insoweit erhöht werden, als die Veranlagung noch nicht in Rechtskraft

erwachsen ist und eine entsprechende doch die Generalsammlung genehmigte Bilanzberechtigung vorgenommen ist " (Zweifel/Athanas, Kommentar DBG, 2<sup>ème</sup> éd., n. 9 ad art. 59; Agner/Jung/Steinmann, Commentaire LIFD ad n. 5 art. 59). En l'espèce, la question des corrections de provisions d'impôts concernent des périodes fiscales dont les taxations sont entrées en force. On se trouve en présence de rappels d'impôt qui découlent d'une soustraction consommée pour laquelle le Tribunal fédéral a établi la présence d'une intention. On ne saurait considérer que le contribuable avait, au moment des faits, établi une provision au plus près de sa conscience et que les reprises n'étaient pas prévisibles, comme cela pourrait être le cas dans des discussions liées à des questions d'appréciation. Le cas n'est en effet nullement comparable à celui du contribuable qui est en discussion avec l'autorité fiscale dans la procédure de taxation sur la question des corrections de valeurs portant sur des questions d'appréciation et qui souhaite en cours de taxation adapter sa provision au montant d'impôt qui est fixé, de manière non prévisible, par l'autorité fiscale. La soustraction d'impôt pour laquelle le Tribunal fédéral a d'ailleurs établi l'existence d'une intention exclut la correction rétroactive de la provision d'impôt. La mauvaise estimation de la provision découle en effet dans ce cas, directement de cette intention du contribuable de commettre une soustraction et non d'une impossibilité de prévoir le montant d'impôt, en raison d'appréciation de l'autorité. On ne se trouve pas ici dans le cadre d'un redressement ultérieur lié à des corrections d'appréciation ou d'estimation dans le cadre d'une taxation d'impôt, où le contribuable peut difficilement prévoir sa provision. De l'avis du Tribunal, qui se réfère à la doctrine, en présence d'une soustraction, la correction rétroactive d'une provision que le contribuable doit établir au plus près de sa conscience n'est pas justifiée. Une correction rétroactive de la provision ne serait envisageable que dans le cadre d'une taxation dans laquelle le contribuable ne pouvait pas prévoir le montant de l'impôt dû. En conclusion, la correction des provisions pour impôts des années correspondants à celles pour lesquelles les reprises sont effectuées doit être refusée, dès lors que l'on se trouve en présence d'une soustraction d'impôt consommée établie par le Tribunal fédéral. b) Concernant la déductibilité ultérieure des impôts, durant l'exercice au cours duquel le contribuable reçoit le bordereau définitif, Zweifel et Athanas (Kommentar DBG, 2<sup>ème</sup> éd., n. 9 ad art. 59) relèvent ce qui suit: lorsqu'une dette d'impôt n'a pas été ou pas suffisamment provisionnée durant la période fiscale à laquelle elle se rattache, la dette fiscale qui dépasse le montant provisionné pour impôt constitue pour la part non couverte par la provision d'impôt une charge justifiée par l'usage commercial qui doit être prise en considération dans la détermination du bénéfice. Un refus de la déduction sur la période fiscale ultérieure, fondé sur le principe de la périodicité ne se justifie qu'en cas d'évasion fiscale (par exemple lorsque le décalage est effectué volontairement dans le but exclusif de lisser la progression, d'utiliser d'un brèche de calcul, ou permettre un report de pertes (voir Thomas Meister/Maurus Winzap, Abzugsfähigkeit von Steuern bei juristischen Personen, IFF Forum für Steuerrecht 2003, p. 67 ss ainsi que Kuhn/Brülisauer, n. 9 ad art. 59 LIFD, qui relèvent aussi qu'en pratique, en tout cas s'agissant de reprises liées à des amortissements ou des provisions excessives ou à des distributions de bénéfice dissimulées, la déduction est autorisée lors de périodes ultérieures). Le commentaire romand de la LIFD prévoit aussi que lorsque le paiement de l'impôt intervient durant un exercice ultérieur, le montant effectivement payé, constitue une charge déductible. Peu importe qu'une provision n'ait pas été constituée antérieurement ou soit insuffisante (Yersin/Noël, n. 7 ad art. 59; voir aussi Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Genève, Zurich, Bâle, 2005, p. 129). La question d'une déductibilité ultérieure

reste ouverte et n'a pas à être résolue ici dans la mesure où la société et les contribuables ont quitté le pays et n'ont plus été imposés au moment où la question aurait dû se poser. Reste que la correction rétroactive de la provision doit être refusée.

## E. 5

Le Tribunal de céans a procédé à un nouvel examen approfondi des reprises pour lesquelles le recourant est appelé en solidarité. En cours de séance, le recourant n'a pas apporté de justificatifs supplémentaires concernant les charges contestées. Compte tenu de la prescription atteinte pour les périodes fiscales 1995 et 1996, ainsi que pour les périodes fiscales 1999 et 2000 pour la société, les reprises sont les suivantes: Pour la société Pour les époux R. Période IFD Période IFD 1997 102'600 1997-1998 118'400 1998 195'900 1999-2000 216 jours 1999 et 300 jours 2000 207'300 1999 0 1999-2000 216 jours 198'300 2000 0 TOTAL 298'500 524'000 Les compléments d'impôts pour lesquels le recourant est appelé en solidarité sont les suivants, en matière d'impôt fédéral direct: IFD Pour les époux R. Pour la société Années Dus Facturés Compléments Dus Facturés Compléments 1997 4'063.05 1'935.10 2'127.95 9'570.45 0.00 9'570.45 1998 4'063.05 1'935.10 2'127.95 16'651.50 3'111.00 13'540.50 1999 6'448.75 1'372.80 5'075.95 1999 9'027.60 1'702.20 7'325.40 2000 15'046.00 2'837.00 12'209.00 Total 38'648.45 9'782.20 28'866.25 26'221.95 3'111.00 23'110.95 Ainsi que cela a été relevé, l'appel en solidarité pour les périodes fiscales 1995 et 1996, ainsi que pour les périodes fiscales 1999 et 2000 s'agissant de la société est prescrit au 31 décembre 2011. 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 correspondantes ne concernent donc que l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1997 et 1998 pour la société et 1997-1998 à 1999-2000 en ce qui concerne les époux. Après détermination des montants fixés pour lesquels le représentant doit être appelé en solidarité, il convient de fixer les montants de l'amende.

## E. 6

L'amende doit être fixée sur la base de l'art. 177 LIFD qui prévoit ce qui suit: " 1 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. 2 L'amende est de 10 000 francs au plus; elle est de 50 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. 3 (...)" Pour les actes de participation, l'amende s'élève à 10'000 fr. au plus et à 50'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. Le montant des amendes prononcées n'est plus déterminé en fonction du montant d'impôt soustrait ou que l'on a tenté de soustraire (Circulaire sur le rappel d'impôt et le droit pénal fiscal, in RDAF 1996 20, 39). Ce montant est toutefois pris en compte dans la détermination de la faute, en particulier s'il s'agit d'examiner si l'on est en présence d'un cas grave (Yersin/Noël, Commentaire LIFD, n. 26 ad art. 177). A ce propos le Tribunal cantonal a jugé que des éléments de bénéfice soustraits de 264'068 fr. étaient "importants", un tel montant ne permettant pas de qualifier la faute commise de légère (arrêt FI.2011.0003 précité consid. 4b). Ainsi que l'a relevé le Tribunal fédéral, les circonstances personnelles jouent un rôle déterminant. Il convient d'examiner si celles-ci se sont modifiées depuis l'arrêt du Tribunal cantonal du 22 avril 2010 (Yersin/Noël, Commentaire LIFD, n. 26 et 28 ad art. 177; ATF 2C\_232/2011 rendu dans cette affaire consid 2.3). 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 p. 30 s.; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 6.1 et les arrêts cités; arrêts FI.2006.0191 du 10 juillet 2006 consid 7a et les réf. cit.; 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 de droit fiscal suisse 64 p. 539 ss ch. 2.4). b) En l'espèce, les montants de bénéfice soustraits atteignent presque 300'000 fr. (298'500 fr.) et les montants d'impôt soustraits dans la société en matière d'impôt fédéral direct sont d'environ 23'000 francs Ces montants sont considérés comme "importants" au vu de la jurisprudence vaudoise qui, dans un récent arrêt, a considéré qu'en présence d'une soustraction du bénéfice de 264'068 fr. " les éléments de bénéfice soustraits restent toutefois relativement importants ". Le recourant a par ailleurs agi de manière délictueuse sur deux périodes fiscales, soit de manière répétée, ce qui constitue un élément aggravant (Agner/Jung/Steinmann, Commentaire LIFD, n. 7 ad art. 178). Considérant que la participation à la soustraction est en l'espèce acquise, selon le Tribunal fédéral, la cour de céans relève qu'au vu du montant soustrait, et de la répétition de l'action sur deux périodes consécutives, on est en présence d'un cas grave. Malgré la prescription atteinte sur plusieurs périodes fiscales, le montant soustrait reste relativement important. Le Tribunal retient et prend en considération le fait que depuis l'arrêt du Tribunal cantonal du 22 avril 2010, le recourant n'a pas subi de nouvelles condamnations. Il intègre également le fait que la situation personnelle du recourant s'est légèrement dégradée, que la procédure a duré de nombreuses années et que deux ans se sont écoulés depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 4 novembre 2010, dans lequel la Cour suprême a considéré que la participation à des soustractions fiscales consommées doit être reconnue. Ces éléments atténuent, dans une certaine mesure, l'importance de la faute, mais n'excluent pas la gravité du cas. Compte tenu de ces éléments, le Tribunal prononce les amendes suivantes à l'égard du recourant: s'agissant de la société: - 2'800 fr. pour la participation aux soustractions d'impôt fédéral direct commises durant la période fiscale 1997; - 4'000 fr. pour la participation aux soustractions d'impôt fédéral direct commises durant la période fiscale 1998; s'agissant des époux: - 900 fr. pour la participation aux soustractions d'impôt fédéral direct commises durant la période fiscale 1997-1998; - 5'400 fr. pour la participation aux soustractions d'impôt fédéral direct commises durant la période fiscale 1999-2000. L'amende se monte ainsi au total à 13'100 francs. Elle correspond au montant fixé par l'ACI en matière d'impôt fédéral direct, pour les périodes fiscales qui ne sont pas prescrites. Elle est ainsi fixée à l'extrême inférieur de l'échelle des cas graves et s'avère très légèrement supérieur à l'amende maximale applicable aux cas qui ne sont pas qualifiés de grave. Elle tient compte ainsi de la gravité du cas qui reste indéniable et des éléments qui, en l'espèce, atténuent la faute du recourant.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. Un émolument réduit sera mis à la charge du recourant qui obtient partiellement gain de cause. Compte tenu du fait que le recourant obtient partiellement gain de cause, après une longue procédure, il a droit à des dépens. L'autorité intimée versera une indemnité de 2'500 fr. à titre de dépens au recourant ayant agi par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel (art. 49, 55, 91 et 99 de la loi vaudoise 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.