

VD_OMNI FI.2017.0052 vom 10. Oktober 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-10-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0052

FR: VD_OMNI FI.2017.0052 du 10 octobre 2017

IT: VD_OMNI FI.2017.0052 del 10 ottobre 2017

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision de reprise d'impôts. Le recourant ayant opté pour la procédure séparée, un premier arrêt concernant le montant des rappels d'impôts a déjà été rendu par la CDAP le 2 mai 2017 (FI.2016.0123). Le présent arrêt porte uniquement sur les amendes infligées au recourant. Les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction d'impôts, respectivement de la tentative de soustraction, sont réalisés. Les éventuelles erreurs de la fiduciaire sont imputables au recourant qui a signé personnellement ses déclarations d'impôts. Le recourant ne pouvait ignorer que ses charges privées ne pouvaient être portées en déduction du revenu de son activité professionnelle. Le recourant a agi de manière fautive, à tout le moins par dol éventuel. Dans l'appréciation de la faute, il sied de tenir compte, d'une part, de l'ampleur des montants soustraits et du fait que l'activité incriminée a porté sur plusieurs années et, d'autre part, de la bonne collaboration du recourant à la procédure et de ses faibles revenus actuels. La qualification de la faute du recourant de légère à moyenne retenue par l'ACI doit être confirmée. Le recours est rejeté.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur les amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale pour les périodes fiscales 2001/2002, 2003 (ces périodes ayant fait l'objet de taxations définitives) et 2004 (qui n'a pas été taxée).

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les

deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La Cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 3

a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere"), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1; 121 II 257 consid. 4b, et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal cantonal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 3; FI.2010.0015 du 7 avril 2014 consid. 3 et les références citées). b) Interpellé sur ce point dans le cadre de la procédure FI.2016.0123, le recourant a opté pour la procédure séparée; un arrêt a été rendu le 2 mai 2017 sur la question des rappels d'impôts pour les périodes fiscales 2001/2002 à 2006. Le présent arrêt portera ainsi uniquement sur les amendes pour les périodes fiscales 2001/2002 à 2004. S'agissant des amendes infligées pour les années 2005 et 2006, elles ont été annulées par l'ACI dans sa décision sur réclamation du 15 septembre 2016 de sorte qu'elles ne sont plus litigieuses aujourd'hui.

E. 4

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). 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 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; Arch. 44, p. 55; ATF 85 I 259). 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 suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0). 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 usé 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°

E. 6

et les références citées). b) 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 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans 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 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). Dès lors que les amendes des art. 55 LHID et 174 LIFD sont qualifiées de sanctions pénales, la peine devrait être fixée selon les principes généraux du CP (ATF 143 IV 130, consid. 3.2, p. 135). Conformément à l'art. 47 CP, 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. 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). c) Dans le cas présent, l'élément objectif de la soustraction, respectivement de la tentative de soustraction, est incontestablement réalisé. En comptabilisant de nombreux frais privés dans les comptes de sa raison individuelle durant les années 2001 à 2006, le recourant a réduit son revenu imposable de 144'724 francs. Cet élément a d'ailleurs fait l'objet d'un arrêt rendu par la CDAP le 2 mai 2017 et n'a pas été contesté de sorte qu'il est aujourd'hui définitif et exécutoire. S'agissant de l'élément subjectif de la soustraction, le recourant a expliqué lors de l'audience du 25 septembre 2017 qu'il remettait à chaque année l'ensemble de sa comptabilité à sa fiduciaire, à charge pour elle d'écarter les dépenses qui ne pouvaient être considérées comme des frais professionnels. Il notait dans cette comptabilité l'intégralité de ses dépenses, tant professionnelles que privées. Il sous-entend ainsi que les erreurs dans ses déclarations d'impôts ayant conduit au prononcé des amendes sont imputables à sa fiduciaire, qui avait davantage de connaissances que lui sur le caractère déductible ou non des diverses charges comptabilisées. Le recourant, ayant personnellement signé ses déclarations d'impôts, méconnaît la règle selon laquelle les erreurs de son mandataire lui sont imputables. La jurisprudence fédérale a en effet eu de nombreuses occasions de rappeler que lorsque le contribuable mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, il n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (arrêt 2A.538/1998 du 30 juin 1999 consid. 3b, in: RDAF 1999 II 535); il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 4.2 in fine, in: RDAF 2003 II 632; ASA 73 p. 215, StE 2003 B 101.21 n° 16; cf. également arrêts 2C_290/2011 du 12 septembre 2011 consid. 6.1; 2A.194/2002 du 25 avril 2003 consid. 2.5.1, in: RF 59/2004 p. 58). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller (arrêt 2A.168/2006 du 8 mars 2007 consid. 4.2, in: StE 2007 B 101.21 n° 17). Il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêts 2C_396/2016 du 14 novembre 2016 consid. 7.6.3; 2C_908/2011 du 23 novembre 2012 consid. 5.2; 2A.348/1989 du 21 mai 1990 consid. 2a, in: ASA 60 p. 259; RF 46/1991 p. 355; StE 1991 B 101.2 n° 12). En l'occurrence, le recourant ne pouvait

ignorer le fait que l'intégralité du loyer de son appartement, l'assurance-maladie ainsi que les abonnements de téléphone pour ses enfants ne sauraient être portés en déduction du revenu de son activité professionnelle. L'argument en vertu duquel il tenait une comptabilité dite "d'exploitation", dont le but était de connaître la santé financière de son entreprise, ne lui est d'aucun secours. Si le recourant souhaitait obtenir des informations sur l'état financier de son entreprise, il lui appartenait de comptabiliser uniquement les frais en relation avec son activité professionnelle. Une comptabilité d'exploitation ne correspond dans tous les cas pas à une sorte de "budget" privé pouvant servir à comparer l'ensemble de ses dépenses privées et professionnelles avec ses revenus de manière à connaître le solde dont on dispose à la fin d'un mois ou d'une année. Le recourant se prévaut encore de sa moralité irréprochable qui serait prouvée par le fait qu'il ait été major à l'armée et qu'il donne régulièrement son sang dans des centres spécialisés. Or ces éléments – certes dignes de considération - ne sauraient influencer de quelque manière sur le sort du pourvoi. En ne procédant à aucune vérification de ses déclarations d'impôts qui comprenaient des erreurs qui ne pouvaient lui échapper, le recourant a agi à tout le moins par dol éventuel. Partant, la condition subjective de la soustraction et de la tentative de soustraction est remplie. Les amendes prononcées à l'encontre du recourant doivent ainsi être confirmées dans leur principe. Il reste à examiner leur quotité. d) L'ACI a qualifié la faute du recourant de légère à moyenne sur toutes les périodes fiscales en cause. Dans sa décision sur réclamation, elle a annulé les amendes infligées pour les périodes fiscales 2005 et 2006, correspondant à des reprises d'importance minime. Elle a appliqué, tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct, un coefficient de 0.6 pour les soustractions consommées relatives aux périodes fiscales 2001/2002 et 2003 et un coefficient de 0.4 pour la tentative de soustraction portant sur la période 2004. Dans l'appréciation de la faute, il convient de retenir, d'une part, l'ampleur des montants soustraits par le recourant, lesquels s'élèvent à plus de 140'000 francs, et le fait que l'activité incriminée a porté sur plusieurs années. D'autre part, en sa faveur, il faut prendre en considération sa situation personnelle et financière. Le recourant a expliqué lors de l'audience qu'il percevait comme unique revenu une rente AVS et une rente LPP pour un montant mensuel brut de 5'100 francs. Il y a également lieu de tenir compte de la bonne collaboration du recourant à la procédure de reprise. Enfin, on relèvera qu'aucun motif d'atténuation de la peine au sens de l'art. 48 CP ne saurait entrer en ligne de compte. La faute ne peut de toute façon pas être qualifiée de légère, cette qualification devant être réservée aux cas où la soustraction, d'un montant minime, n'aurait été commise qu'à une seule reprise, par un contribuable, dont l'état de santé financière est mauvais, collabore à la procédure de reprise. Tout bien considéré, la Cour estime que l'autorité intimée n'a pas violé son pouvoir d'appréciation en qualifiant la faute du recourant de légère à moyenne pour l'ensemble des périodes considérées. Les coefficients de 0.6 appliqué pour les soustractions consommées et de 0.4 pour la tentative de soustraction, ainsi que le montant des amendes respectent pleinement les critères de l'art. 47 CP et les principes exposés ci-dessus (cf. consid. 4 b). Ne prêtant pas le flanc à la critique, ils doivent donc être confirmés. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, en tant qu'elle concerne le volet "amendes". Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

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