Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.719/2004 /fzc

Arrêt du 11 mai 2005
IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. de Mestral.

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt direct, l'impôt anticipé, des droits de timbre, 3003 Berne,
recourante,

contre

X._____ et Y._____,
intimés,
représentés par Me Jean-Claude Mathey, avocat,
Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
impôt fédéral direct, tentative de soustraction, prescription,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 8 novembre 2004.

Faits:
A.
X._____ et Y._____, à A._____, exploitent une boulangerie-pâtisserie à B._____. Leurs déclarations d'impôt des périodes fiscales 1991/1992, 1993/1994 et 1995/1996 ont fait l'objet d'un contrôle fiscal qui s'est terminé par diverses reprises (reprises de parts privées non comptabilisées de certaines dépenses, dépenses privées comptabilisées dans les frais généraux, salaires non justifiés, déductions excessives; en revanche, ont été soustraits des amortissements omis et une déduction pour l'activité du conjoint). Certaines des reprises ont été considérées comme des soustractions consommées (1991/1992, 1993/1994) ou une tentative de soustraction (1995/1996). Les rappels d'impôts et prononcés d'amendes ont fait l'objet de deux décisions de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud du 29 octobre 1997, l'une pour les impôts cantonaux, l'autre pour l'impôt fédéral direct des périodes en cause.

Au cours de l'instruction du recours déposé devant le Tribunal administratif du canton de Vaud, l'Administration cantonale des impôts a modifié ses précédentes décisions par acte du 14 mai 2004. S'agissant de l'impôt fédéral direct, elle a renoncé à toute reprise pour la période fiscale 1991/1992; elle a fixé le revenu imposable à 54'000 fr. au lieu de 44'800 fr. pour 1993/1994 et à 50'700 fr. au lieu de 42'400 fr. pour 1995/1996. Les suppléments d'impôts annuels s'élevaient à 282 fr. pour 1993/1994 et à 244 fr. pour 1995/1996. Les amendes ont été fixées à 400 fr. pour 1993/1994 et à 240 fr. pour 1995/1996.
B.
Par arrêt du 8 novembre 2004, le Tribunal administratif a admis partiellement les recours de X._____ et

Y._____ dirigés contre les décisions du 29 octobre 1997 concernant tant l'impôt cantonal et communal que l'impôt fédéral direct. Il a annulé les décisions attaquées et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelles décisions dans le sens des considérants. En substance, il a jugé que, sur le plan cantonal, les reprises étaient justifiées; en revanche, le montant des amendes devait être revu, la soustraction en raison de salaires non justifiés n'étant pas établie et seule une négligence légère pouvant être au surplus retenue contre les recourants. Pour l'impôt fédéral direct, il a considéré que les reprises et amendes de la période fiscale 1993/1994 étaient justifiées sous réserve de l'amende concernant les salaires non justifiés; pour la période fiscale 1995/1996, les amendes infligées pour la tentative de soustraction étaient prescrites.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'admettre son recours et d'annuler l'arrêt rendu le 8 novembre 2004 par le Tribunal administratif concernant l'impôt fédéral direct et de confirmer la décision de l'Administration cantonale des impôts du 29 octobre 1997, telle que modifiée par l'acte du 14 mai 2004, concernant l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1995/1996. Selon cette administration, les amendes en cause ne seraient pas prescrites.

Le Tribunal administratif s'en remet à justice. Il en va de même des intimés. L'Administration cantonale des impôts adhère pleinement aux motifs et conclusions du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Conformément à l'art. 146 de la loi sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11) du 14 décembre 1990 est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (RO 91 1254), la décision du Tribunal administratif, qui est prise en dernière instance cantonale (art. 98 lettre g OJ) et repose sur le droit fédéral s'agissant de l'impôt fédéral direct, peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. L'Administration fédérale des contributions, qui a intérêt à une application correcte et uniforme de la loi (art. 102 ss LIFD), a qualité pour recourir (art. 103 lettre b OJ).
1.2 Selon l'art. 108 al. 2 OJ, le mémoire de recours doit contenir des conclusions et une motivation. Les conclusions doivent mentionner la décision à annuler, totalement ou partiellement, ainsi que le contenu de la nouvelle décision à prendre, par le Tribunal fédéral ou par l'autorité à laquelle l'affaire serait renvoyée. Il n'est pas nécessaire qu'elles soient formulées explicitement; il faut toutefois qu'elles résultent clairement des motifs allégués (ATF 129 III 216 consid. 2.1 non publié).

L'Administration fédérale des contributions conclut à l'annulation de l'arrêt du 8 novembre 2004 concernant l'impôt fédéral direct. Sa motivation concerne toutefois exclusivement l'amende infligée aux recourants pour la période fiscale 1995/1996. Il faut donc admettre que les conclusions sont - ou doivent être - limitées à l'annulation de ce point et qu'elles sont irrecevables au surplus.
2.
La loi sur l'impôt fédéral direct abroge l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD ou l'arrêté sur la perception d'un impôt fédéral direct; RO 56 2021); (art. 201 LIFD).

Tant le calcul des éléments imposables que l'amende sanctionnant une éventuelle soustraction fiscale doivent être déterminés en principe selon le droit en vigueur au cours de la période fiscale concernée. Le principe de la lex mitior s'applique toutefois également à la répression des infractions fiscales (art. 2 al. 2 et 333 al. 1 CPS). Cela signifie que si le droit en vigueur au moment de la décision réprimant l'infraction est plus favorable au contribuable que celui de la période fiscale, c'est-à-dire de la période au cours de laquelle l'infraction a été commise, le nouveau droit est applicable. La question de savoir quel est le droit le plus favorable ne peut être résolue de manière abstraite; il faut plutôt déterminer lequel des deux droits conduit dans le cas d'espèce au résultat le plus avantageux pour l'intéressé, la combinaison des deux droits et l'application en partie de l'ancien et en partie du nouveau droit étant cependant exclue (RF 55/2000 p. 122).

En l'espèce, seule est applicable la loi sur l'impôt fédéral direct à l'exclusion de l'arrêté sur la perception

d'un impôt fédéral direct car tant la période fiscale concernée - et l'infraction reprochée aux recourants - que la décision la réprimant sont postérieures à l'entrée en vigueur de la loi sur l'impôt fédéral direct; cela exclut l'application du principe de la lex mitior. Il est sans importance que l'imposition ait porté sur des revenus acquis en 1993/1994 (période de calcul), car ce n'est pas l'acquisition des revenus mais leur soustraction qui est punissable.
3.
Seul est litigieux le calcul de la prescription du prononcé d'amende (de 240 fr.) pour tentative de soustraction lors de la période fiscale 1995/1996.

L'art. 184 al. 1 lettre a et al. 2 LIFD a la teneur suivante:
"La poursuite pénale se prescrit:
a. en cas ... de tentative de soustraction d'impôt par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle ... la tentative de soustraction a été commise;
...
La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale."
L'autorité intimée a calculé - à tort - la prescription relative d'après l'ancien droit, soit l'art. 134 AIFD. Elle a appliqué l'art. 184 al. 1 lettre a LIFD à la prescription absolue qu'elle a fait courir dès la date de la notification de la décision attaquée du 29 octobre 1997. Elle en a conclu que le délai de six ans échéait le 29 octobre 2003 de sorte que la prescription était acquise (act. 2 p. 21 consid. 6 e) bb)).

La recourante considère que, selon l'art. 184 al. 1 lettre a LIFD, la prescription tant relative qu'absolue court "dès la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise", c'est-à-dire dès l'entrée en force de l'arrêt du Tribunal administratif portant sur la taxation et le prononcé d'amende de la période 1995/1996. Comme l'arrêt ne serait pas encore en force, la prescription n'aurait pas encore commencé à courir.
4.
La tentative de soustraction (art. 176 LIFD) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Elle commence en général par le dépôt de la déclaration qui contient des renseignements inexacts (ou par l'omission intentionnelle de déposer cette déclaration) et s'achève par l'entrée en force de la décision de taxation grâce à laquelle la soustraction est consommée. Il y a donc tentative de soustraction lorsque les actes du contribuable tendant à ce qu'indûment la taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète sont découverts avant l'entrée en force de sa taxation. La poursuite de la tentative de soustraction doit donc être introduite avant l'entrée en force de la taxation. Si la poursuite est introduite ultérieurement, la soustraction sera alors consommée et devra être poursuivie en tant que telle (Sieber, ad art. 176 n. 1 ss, in: Zweifel/Athanas (éd.), Kommentar DBG; Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Zurich 2002, p. 85 ss; Circulaire no 21 de l'Administration fédérale des contributions du 7 août 1995, Archives 64,556 ss).

Il ressort de cette définition qu'une tentative de soustraction ne peut être établie et que le montant de l'impôt soustrait ne peut être chiffré avant que la décision arrêtant définitivement la taxation n'entre en force. La poursuite de l'infraction peut et doit donc être introduite pendant la procédure de taxation, mais elle ne peut être clôturée au plus tôt qu'avec l'entrée en force de la décision définitive, soit à la clôture définitive de la procédure de taxation. En cas de litige, cette procédure sera prolongée par celles de réclamation et de recours devant la Commission cantonale de recours (art. 140 ss LIFD), le cas échéant devant une seconde instance cantonale (art. 145 LIFD), et le Tribunal fédéral (art. 146 LIFD).

La doctrine admet en conséquence que la prescription de tentative de soustraction ne saurait commencer à courir avant la clôture définitive des procédures précitées, celles-ci étant pour leur part soumises à la prescription du droit de taxer (art. 120 LIFD). Le point de départ de la prescription de la poursuite de la tentative de soustraction peut ainsi être plus ou moins retardé selon la durée des procédures précitées (Monti, op. cit., p.

175 ss; Sieber, ad art. 184 n. 4 ss et 14 ss). Il n'en demeure pas moins que la prescription de la tentative de soustraction ne saurait commencer à courir plus tôt, son point de départ étant d'ailleurs, selon le texte clair de l'art. 184 LIFD, le même pour la prescription relative et la prescription absolue. Comme le relève à bon droit la recourante, cela ressort implicitement de l'arrêt rendu le 10 août 1998 par le Tribunal fédéral (Archives 68,416 consid. 2b).
5.
En l'espèce, les intimés ont été taxés définitivement le 29 octobre 1997 pour les impôts cantonaux, communaux et fédéraux des périodes 1991/1992, 1993/1994 et 1995/1996. Les amendes ont été prononcées à la même date. Ils ont recouru au Tribunal administratif sur le plan cantonal et déposé une réclamation pour l'impôt fédéral direct (à traiter comme recours sautant) le 1er décembre 1997. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 5 février 1998, les intimés le 25 mai 1998. Le Tribunal administratif a tenu une audience le 24 juin 2002 après la nouvelle décision du 14 mai 2004 de l'Administration cantonale des impôts modifiant ses premières décisions. Le Tribunal administratif a rendu son arrêt le 8 novembre 2004. Sous réserve du prononcé d'amende en matière d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1995/1996, qui fait l'objet du présent recours, l'arrêt n'a pas été attaqué, de sorte qu'il est entré en force à l'expiration du délai de recours (non utilisé) au Tribunal fédéral en ce qui concerne les décisions de rappels d'impôts des périodes 1991/1992, 1993/1994 et 1995/1996 qu'il a confirmées et les autres prononcés d'amendes (qui ont fait l'objet d'un renvoi avec des instructions liant l'administration). La
procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction des intimés a été commise n'est définitivement clôturée que par la notification du présent arrêt. C'est dès sa date que commence à courir la prescription de la poursuite pénale et que doit être calculé le délai de l'art. 184 al. 1 lettre a LIFD. Qu'elle soit absolue (six ans) ou relative (quatre ans), la prescription n'est donc pas acquise.
6.
L'arrêt du 8 novembre 2004 doit être annulé en tant qu'il constate la prescription du prononcé d'amende de la période fiscale 1995/1996 pour l'impôt fédéral direct. La décision de l'Administration cantonale des impôts du 29 octobre 1997, modifiée le 14 mai 2004, doit être confirmée sur ce même point. Il ne se justifie pas de renvoyer la cause au Tribunal administratif pour qu'il se prononce sur l'ampleur de la tentative de soustraction, en particulier en ce qui concerne les salaires injustifiés vu l'insignifiance des montants retenus (cf. act. 2 p. 3).

Bien qu'ils succombent, il n'y a pas lieu de percevoir un émolument judiciaire à la charge des intimés, qui s'en sont remis à justice.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis dans la mesure où il est recevable et l'arrêt rendu le 8 novembre 2004 par le Tribunal administratif du canton de Vaud est annulé partiellement dans le sens des considérants.
2.
La décision de l'Administration cantonale des impôts du 29 octobre 1997, modifiée le 14 mai 2004, est confirmée en tant qu'elle prononce une amende pour tentative de soustraction de l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1995/1996.
3.
Il n'est pas prélevé d'émolument judiciaire.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, au mandataire des intimés, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 11 mai 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: