Urteilskopf

105 Ia 63

15. Extrait de l'Arrêt de la IIe Cour de droit public du 23 mai 1979, dans la cause H. contre Commission neuchâteloise de recours en matière fiscale (recours de droit public)
Regeste (de):
Art. 4 BV; Steuerstrafrecht.

Das Legalitätsprinzip beherrscht sowohl das Straf- wie das Steuerrecht; und der Grundsatz nulla poena sine lege findet anerkanntermassen auch Anwendung im Steuerstrafrecht, weshalb es unhaltbar und somit willkürlich ist, einen Erben wegen Lücken in dem von der zuständigen Behörde gemäss Art. 581 ZGB errichteten Inventar in eine Steuerbusse zu verfällen, während diese Strafe nach dem Gesetz nur denjenigen Erben trifft, der ein unvollständiges Inventar, das im Hinblick auf eine Abgabeerhebung von der Steuerverwaltung errichtet worden ist (sog. inventaire juridique), nicht hat ergänzen lassen.

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.; droit pénal fiscal.

Tant le droit pénal que le droit fiscal sont régis par le principe de la légalité, aussi est-il admis que le principe nulla poena sine lege s'applique également au droit pénal fiscal. Au regard de ce principe, il est insoutenable, partant arbitraire de fonder la condamnation à une amende fiscale sur les lacunes d'un inventaire dressé par l'autorité compétente conformément à l'art. 581 CC, alors que cette sanction, selon la loi, ne vise que l'héritier qui n'a pas fait compléter l'inventaire "juridique" établi par l'administration fiscale aux fins de la perception d'un droit.

Regesto (it):
Art. 4 Cost.; diritto penale fiscale.

Sia il diritto penale che il diritto fiscale sono retti dal principio della legalità; di conseguenza, la regola nulla poena sine lege si applica anche al diritto penale fiscale. Con riferimento a questo principio, e insostenibile, e quindi arbitrario, fondare la condanna ad una multa fiscale sulle lacune di un inventario allestito dall'autorità competente ai sensi dell'art. 581 CC, allorquando tale sanzione è prevista dalla legge a carico dell'erede che non abbia fatto completare l'inventario "giuridico" allestito dall'amministrazione fiscale ai fini della riscossione di un tributo.

Erwägungen ab Seite 64

BGE 105 Ia 63 S. 64

Extrait des considérants:

2. Est arbitraire une application de la loi qui s'écarte du texte clair de celle-ci, à moins que des motifs légitimes ne permettent de le faire (ATF 101 Ia 207 et références). Selon l'art. 335 ch. 2 CP, les cantons conservent le pouvoir d'édicter les dispositions pénales nécessaires pour assurer l'observation du droit cantonal en matiè-

re fiscale. Ils ne sont pas tenus d'appliquer les règles générales du Code pénal (ATF 103 Ia 227). Toutefois, tant le droit pénal (qui implique une importante restriction de la liberté individuelle, cf. ATF 99 Ia 262 ss. et références) que le droit fiscal (cf. ATF 103 Ia 382 et références) sont régis par le principe de la légalité. Aussi est-il reconnu que le principe nulla poena sine lege, tel qu'il est prévu par l'art. 1 CP, s'applique aussi au droit pénal fiscal (BLUMENSTEIN, Steuerrecht, 2e éd., p. 252 ss., notamment 254; HÖHN, Tendenzen im schweizerischen Steuerstrafrecht, Archives 41, p. 281; PFUND, RDS 1971 II 165/6, 225; GAUTHIER, ibidem, p. 355). En l'occurrence, à la différence d'autres lois, l'art. 29 de la loi neuchâteloise concernant la perception d'un droit sur les succession (LSD) subordonne l'existence de l'infraction fiscale à la réalisation d'un état de fait précis, constitué par les trois circonstances suivantes: a) un inventaire dit juridique a été établi par le Service des droits de mutation et du timbre; b) cet inventaire est incomplet;
c) l'héritier ne l'a pas fait compléter (sous-entendu dans un délai raisonnable). Lorsque ces conditions sont remplies cumulativement, l'héritier doit payer une amende égale au double du droit élude. Dans un tel système, l'infraction fiscale n'est pas concevable

BGE 105 Ia 63 S. 65

tant que l'inventaire juridique prévu n'a pas été dressé par le service compétent. Même s'il est plus restrictif que d'autres, un tel système peut trouver une justification. Il présente l'avantage de la sécurité juridique. On ne pourra en effet pas reprocher aux héritiers des réticences antérieures souvent délicates à appréhender en fait et en droit. En revanche, les intéressés savent ou doivent savoir que dès l'instant où les actifs sont inventoriés dans le document officiel prévu par la loi, celui-ci doit être exact. L'héritier doit pouvoir lire cet inventaire et dès le moment où il en constate ou peut constater les lacunes, il a l'obligation de le faire compléter. L'importance même des pénalités (amende égale au double du droit éludé, ce qui, dans les successions dites collatérales, conduit à une redevance totale de 90% du bien non déclaré) appelle et justifie le formalisme du système. Il s'ensuit que si l'autorité estime avoir des raisons de penser que l'héritier cèle des biens et si elle désire se réserver la possibilité de faire usage efficacement de la sanction pénale, elle devra procéder à l'établissement de l'inventaire juridique prévu par la loi. Cela lui permettra le cas échéant d'ouvrir une procédure pour infraction fiscale. En l'occurrence toutefois, le Service des droits de mutation et du timbre n'a jamais établi l'inventaire juridique prévu par la loi. On pourrait alors se demander si, au regard de l'art. 29 LSD, un autre document est assimilable audit inventaire juridique. Mais tel n est évidemment pas le cas, pour plusieurs raisons. D'abord, au regard du précepte nulla poena sine lege, l'interprétation par analogie est prohibée si elle doit porter préjudice à l'accusé. Or la loi, en qualifiant l'inventaire de "juridique", a clairement indiqué non seulement que des effets juridiques lui sont attachés mais aussi, implicitement il est vrai, que son établissement doit répondre à un minimum de formes. De plus, les conséquences attachées par la loi à cet inventaire, ainsi que le respect de la bonne foi entre administration et administré, interdisent d'assimiler à l'inventaire juridique prévu par l'art. 29 LSD un document dont l'administré n'a aucune raison de penser qu'on lui attribuera les mêmes conséquences juridiques. Ensuite, l'inventaire établi au cours de la procédure de bénéfice d'inventaire comporte notamment un actif avec estimation de tous les biens (art. 581 al. 1 CC), qui a pour fonction première

BGE 105 Ia 63 S. 66

de renseigner l'héritier et de lui permettre de choisir entre la répudiation, l'acceptation pure et simple ou l'acceptation de la succession sous bénéfice d'inventaire (art. 588 CC); l'inventaire permet également de fixer les limites de la responsabilité de l héritier qui a accepté sous bénéfice d'inventaire à l'égard des créanciers qui ont omis de produire (art. 590 CC). Ni l'une ni l'autre de ces fonctions ne coïncide avec celle de l'inventaire

fiscal qui est destiné à fixer de façon obligatoire l'identité et l'estimation (selon des normes propres, cf. art. 21 ss. LSD) des biens successoraux en vue de leur imposition (taxation). L'un ne remplace donc pas l'autre. Du moins l'héritier n'a-t-il pas de raisons de le penser si on ne l'en avise pas. Or, en l'espèce, ni Heitz ni son mandataire n'ont été avisés que l'inventaire successoral civil établi par le greffier du tribunal aurait les effets de l'inventaire juridique prévu par la LSD. Il ne saurait donc être assimilé à celui-ci. Il est enfin sans intérêt pratique de rechercher si l'on pourrait prendre en considération comme inventaire juridique la décision du chef du Département des finances du 20 juin 1977, l'arrêt de la CCR du 7 novembre 1977, la lettre dudit chef du département du 23 janvier 1978 ou encore celle du 28 janvier 1978. En effet, tous ces documents ont englobé dans l'actif les avoirs de la Fondation, sur la base des indications données par Heitz ou par son mandataire. Ils n'appelaient donc pas de complément d'inventaire au sens de l'art. 29 LSD et ne pourraient partant servir de fondement au prononcé d'une amende fiscale.
Reposant sur ces motifs insoutenables et donc arbitraires, la décision attaquée doit être annulée dans la mesure où elle condamne le recourant au paiement d'une amende fiscale. En revanche, aucun motif n'est invoqué à l'encontre de la perception du droit successoral et de l'émolument de dévolution d hérédité. Ces points n'avaient d'ailleurs pas été attaqués devant la CCR et n'auraient par conséquent pas pu être soumis au Tribunal fédéral dans le cadre du recours de droit public au regard de l'art. 87 OJ.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral,
Admet le recours, annule la décision attaquée et lève en conséquence l'amende fiscale infligée au recourant.