Urteilskopf

121 I 54

7. Extrait de l'arrêt de la Cour de cassation pénale du 24 mars 1995 en la cause G. et J. contre Département des finances du canton de Vaud et Ministère public du canton de Vaud (recours de droit public)
Regeste (de):
Art. 4 BV, Art. 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt; Anspruch auf einen begründeten Entscheid, Anforderungen an die Bemessung der Zusatzstrafe.

Ist gemäss Art. 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt eine Zusatzstrafe auszufällen, so hat der Richter die Grundsätze von Art. 68 Ziff. 1 StGB anzuwenden und anzugeben, welche Strafe er jeweils für eine der beiden Straftaten ausspricht, damit das Bundesgericht gegebenenfalls weiss, welche Strafe er wegen des Vergehens gegen die direkte Bundessteuer verhängt hat, welches allein Gegenstand einer eidgenössischen Nichtigkeitsbeschwerde sein kann (E. 2).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst., art. 133bis al. 1 let. a AIFD; droit à une décision motivée, exigences quant à la fixation de la peine complémentaire.

Lorsqu'il doit prononcer une peine complémentaire conformément à l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD, le juge, tout en appliquant les principes de l'art. 68 ch. 1 CP, doit indiquer quelle est la peine qui sanctionne chacune des deux infractions, afin que le Tribunal fédéral, le cas échéant, puisse savoir quelle peine a été prononcée pour le délit commis en matière d'impôt fédéral direct, qui seul peut faire l'objet d'un pourvoi en nullité (consid. 2).

Regesto (it):
Art. 4 Cost., art. 133bis cpv. 1 lett. a DIFD; diritto ad una decisione motivata, esigenze concernenti la determinazione della pena complementare.

Ove debba pronunciare una pena complementare ai sensi dell'art. 133bis cpv. 1 lett. a DIFD, il giudice è tenuto ad indicare, in applicazione dei principi di cui all'art. 68 n. 1 CP, la pena inflitta per ciascuno dei due delitti, di guisa che il Tribunale federale sappia, all'occorrenza, quale pena sia stata pronunciata per il delitto commesso in materia di imposta federale diretta, che è il solo suscettibile di un ricorso per cassazione (consid. 2).

Sachverhalt ab Seite 55



Lors de l'établissement des comptes de la société D. pour les années 1985 à 1989, diverses ristournes, pour un montant total de 134'431 francs, qui avaient été versées à l'entreprise sous forme d'argent ou de chèques par des fournisseurs, n'ont pas été comptabilisées avec le bénéfice. Dans les déclarations d'impôts pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990, la société a déclaré un bénéfice inférieur d'autant, en produisant les comptes inexacts à titre de pièces justificatives. Lors de l'établissement des comptes pour l'année 1989, la société a également omis de comptabiliser avec le bénéfice des ristournes de fournisseurs, pour un montant de 56'117 francs, puis a déclaré un bénéfice inférieur d'autant dans sa déclaration d'impôts pour la période fiscale 1991-1992 en produisant les comptes inexacts à titre de pièces justificatives. Les ristournes en question

étaient groupées puis réparties en fin d'année entre les administrateurs et certains cadres actionnaires; pour les années 1985 à 1989, G. a ainsi touché 60'490,25 francs et J. 66.483 francs. Le 3 août 1992, l'Administration cantonale des impôts s'est adressée à la société D., en lui donnant la possibilité de collaborer au redressement d'une situation conforme au droit, ce qu'elle a accepté. A l'issue de la procédure, le Département des finances a décidé, le 4 mai 1993, de procéder auprès de la société précitée à des rappels d'impôts cantonaux et communaux pour un montant total de 68'334,40 francs ainsi qu'à des rappels d'impôt fédéral direct pour un montant de 21'076 francs et de lui infliger deux amendes, de 31'600 francs et 13'000 francs. L'Administration fédérale des contributions a infligé à G. et J. une amende de 7'000 francs chacun, pour soustraction de l'impôt anticipé dans le cadre de leur responsabilité comme administrateurs de la société D. De plus, G., qui avait omis, dans sa propre déclaration d'impôts, de déclarer les ristournes perçues de la part de la société, s'est vu notifier, le 30 juin 1993, des rappels d'impôts de 7'852,90 francs et 16'222,70 francs ainsi que des amendes de 6450 francs et 7'100 francs, pour soustraction, respectivement, de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux. Pour les mêmes motifs, J. s'est vu notifier, le 29 juin 1993, des rappels d'impôts de 2'931,90 francs et 6'703,85 francs et des amendes de 2'800 francs et 3'400 francs, respectivement pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux. Enfin, par décision du 27 octobre 1992,



l'Administration fédérale des contributions a facturé à la société D. la somme de 53'845,40 francs, représentant l'impôt anticipé impayé, plus 11'182,60 francs d'intérêts. Le 24 août 1993, le Département des finances, par l'intermédiaire du chef de l'Administration cantonale des impôts, a déposé plainte pénale contre G. et J. et les a dénoncés pour infraction à l'art. 129bis al. 1 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI) et à l'art. 130bis al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RS 642.11). Par jugement du 27 avril 1994, le Tribunal correctionnel du district de Morges a notamment condamné G., pour usage de faux, complicité d'usage de faux, faux et complicité de faux, à la peine de 2 mois d'emprisonnement avec sursis pendant 2 ans, et J., pour usage de faux et faux, à la peine de 2 mois d'emprisonnement avec sursis pendant 2 ans. Par arrêt du 4 juillet 1994, la Cour de cassation du Tribunal cantonal vaudois a rejeté les recours interjetés par G. et J. contre ce jugement. G. et J. ont déposé un recours de droit public au Tribunal fédéral; invoquant les art. 4 Cst., 452 let. f du code de procédure pénale vaudois (CPP/ VD) et 129bis de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), ils se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu, notamment de leur droit à une décision motivée, ainsi que d'une application arbitraire du droit cantonal et concluent à l'annulation de la décision attaquée. La cour cantonale et le Ministère public ont renoncé à formuler des observations. Le Département des finances, par l'Administration cantonale des impôts, conclut au rejet du recours.

Erwägungen

Considérant en droit:

2. Invoquant l'art. 4 Cst. et l'art. 452 let. f CPP vaud., les recourants se plaignent d'une violation de leur droit à une décision motivée découlant du droit d'être entendu. Exposant s'être plaint en instance cantonale d'une violation de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD parce que les premiers juges avaient fixé une peine globale, et non pas une peine complémentaire, et avoir expressément pris une conclusion tendant à la réforme du jugement en ce sens, ils reprochent à la cour cantonale de n'avoir pas statué sur ce grief. a) Le droit d'être entendu est déterminé en premier lieu par le droit cantonal, dont le Tribunal fédéral examine l'application sous l'angle

étroit de l'arbitraire. Si la protection accordée par ce droit est inférieure ou équivalente à celle offerte par les garanties minimales et subsidiaires découlant de l'art. 4 Cst., le justiciable peut invoquer celles-ci, dont le Tribunal fédéral examine librement le respect (ATF 118 Ia 17 consid. 1b, 117 Ia 5 consid. 1a, ATF 116 Ia 94 consid. 3a). b) L'art. 452 let. f CPP vaud. prescrit que tout arrêt de la cour de cassation indique la décision motivée sur chacune des questions examinées. Il n'apparaît pas que cette disposition assurerait une protection plus étendue que celle découlant de l'art. 4 Cst.; du moins, les recourants ne le démontrent pas, ni n'établissent une application arbitraire de l'art. 452 let. f CPP vaud.; il suffit donc d'examiner le grief sous l'angle de l'art. 4 Cst. c) Le droit d'être entendu déduit directement de l'art. 4 Cst. implique notamment l'obligation pour le juge de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 117 Ia 1 consid. 3a, ATF 116 II 625 consid. 4d p. 632, ATF 114 Ia 233 consid. 2d p. 242, ATF 112 Ia 107 consid. 2b, ATF 111 Ia 1 consid. 2a, ATF 107 Ia 246 consid. 3a). Il suffit cependant, selon la jurisprudence, que le juge mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 117 Ib 64 consid. 4 p. 86, ATF 114 Ia 233 consid. 2d p. 242, ATF 112 Ia 107 consid. 2b et 3b, 107 Ia 246 consid. 3a, ATF 102 Ia 1 consid. 2e). Il n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, apparaissent pertinents (ATF 117 Ib 64 consid. 4 p. 86, ATF 114 Ia 233 consid. 2 p. 242, ATF 112 Ia 107 et les références). En l'espèce, si la cour cantonale a certes relevé, à la page 10 let. c in fine de son arrêt, que les recourants avaient pris devant elle la conclusion qu'ils évoquent, elle n'a effectivement pas statué sur le grief correspondant. Reste à examiner si, conformément à la jurisprudence précitée, elle pouvait le considérer sans arbitraire comme non pertinent. d) Il résulte de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD que, lorsqu'il a notamment été fait usage de faux au sens de l'art. 130bis AIFD, que l'acte est également qualifié de délit selon le droit fiscal pénal cantonal et que l'auteur est condamné à une peine privative de liberté pour le délit fiscal en droit cantonal, celui commis en matière d'impôt fédéral direct est sanctionné par une peine privative de liberté complémentaire; dans la mesure où il inflige une peine complémentaire, le jugement cantonal de



dernière instance peut faire l'objet d'un pourvoi en nullité conformément à l'art. 268 PPF. L'art. 133bis al. 3 AIFD prévoit par ailleurs que, sous réserve de prescriptions contraires de cet arrêté, les dispositions générales du code pénal suisse sont applicables, en précisant que l'art. 68 du code pénal suisse ne s'applique toutefois qu'aux peines privatives de liberté. Les premiers juges, après avoir expressément relevé, à la page 9 al. 2 in fine de leur jugement, qu'en vertu de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD, les recourants devaient être condamnés, pour le délit commis en matière d'impôt fédéral direct, à une peine privative de liberté complémentaire à celle infligée pour le délit fiscal de droit cantonal, ont fait application, pour les deux recourants, de l'art. 68 CP, comme cela ressort du dispositif de leur décision, et infligé à chacun d'eux une peine globale de 2 mois d'emprisonnement avec sursis pendant 2 ans. Bien qu'ils ne l'aient pas dit expressément, ils ont ainsi manifestement fixé une peine pour l'infraction la plus grave et l'ont augmentée pour tenir compte de l'autre infraction, selon l'art. 68 ch. 1 al. 1 CP, sans toutefois préciser dans quelle mesure la peine prononcée sanctionnait chacune des infractions retenues. Alors que, dans leur recours en instance cantonale, les recourants soutenaient que deux peines auraient dû être prononcées, l'une pour le délit fiscal de droit cantonal et l'autre pour le délit fiscal commis en matière d'impôt fédéral direct, comme ils l'exposent à nouveau dans leur recours de droit public, la cour cantonale, ainsi qu'on l'a vu, n'a pas statué sur ce grief. A ce jour, le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcé sur la question de savoir ce qu'il faut entendre par peine complémentaire au sens de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD et, partant,

comment la peine doit être fixée dans le cadre de cette disposition. La doctrine estime généralement que le terme "peine complémentaire" de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD ne doit pas être compris dans le sens technique de l'art. 68 ch. 2 CP (concours rétrospectif) mais en tenant compte du fait qu'en vertu de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD seul le délit du droit fiscal fédéral peut être déféré au Tribunal fédéral par la voie du pourvoi en nullité, alors que celui commis en droit fiscal cantonal ne peut faire l'objet que d'un recours de droit public pour arbitraire (cf. ERNST KÄNZIG/URS R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), III. Teil, 2ème éd., Bâle 1992, p. 620/621; W. ROBERT PFUND, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, in ASA 48 (1979) p. 15/16; CLAUDE MOSSU, Les articles 130bis et 133bis AIN ou les limites du droit pénal fiscal en matière

BGE 121 I 54 S. 59

d'impôts directs, in ASA 48 (1980) p. 612/613). Elle en déduit que, tout en appliquant les principes de l'art. 68 ch. 1 CP, le juge doit fixer deux peines distinctes, l'une pour le délit commis en droit fiscal cantonal et l'autre pour celui commis en matière d'impôt fédéral direct, puisque ce n'est qu'autant qu'il concerne ce dernier délit que le jugement peut faire l'objet d'un pourvoi en nullité (cf. ERNST KÄNZIG/URS R. BEHNISCH, op.cit., loc.cit.; W. ROBERT PFUND, op.cit., loc.cit.; CLAUDE MOSSU, op.cit., loc.cit.; JEAN GAUTHIER, Fraude fiscale et droit pénal, in RPS 96 (1979) p. 284-286). Certains auteurs ont toutefois relevé qu'une telle distinction prêtait plus à confusion qu'elle n'apportait de clarté dans le domaine de la fixation de la peine, observant que le pourvoi en nullité au Tribunal fédéral est de toute façon ouvert si, dans un jugement, le droit fédéral a été appliqué, quand bien même il l'a été en concours avec des dispositions du droit cantonal, et qu'en outre les droits du justiciable ne sont nullement mis en péril puisque le Tribunal fédéral, s'il juge le pourvoi fondé, annule la décision attaquée et renvoie la cause à l'autorité cantonale pour nouvelle décision (cf. CLAUDE MOSSU, op.cit., p. 613; W. ROBERT PFUND, op.cit., p. 16). Ainsi, même si c'est avec certaines réserves, la doctrine est généralement d'avis que l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD doit être interprété en ce sens que le juge, s'il doit certes prononcer une peine complémentaire pour sanctionner le délit commis en matière d'impôt fédéral direct - c'est-à-dire fixer dans un premier temps la peine pour l'infraction la plus grave puis l'augmenter afin de tenir compte de l'autre infraction -, doit cependant indiquer dans quelle mesure la peine prononcée sanctionne chacune des infractions, ceci afin que le Tribunal fédéral, le cas échéant, puisse reconnaître d'emblée quelle peine a été prononcée pour le délit commis en matière d'impôt fédéral direct, qui seule peut faire l'objet d'un pourvoi en nullité. Avec raison. En effet, en vertu de l'art. 133bis al. 1 let. a AIFD, le jugement cantonal de dernière instance ne peut faire l'objet d'un pourvoi en nullité que dans la mesure où il inflige une peine complémentaire pour sanctionner le délit commis en matière d'impôt fédéral direct. Saisi d'un pourvoi en nullité sur ce point, le Tribunal fédéral ne peut revoir si c'est à juste titre que l'acte a également été qualifié de délit selon le droit fiscal cantonal et l'auteur condamné à une peine privative de liberté pour ce délit, ni revoir la fixation de la peine sanctionnant ce dernier, puisqu'il s'agit là de questions relevant du droit cantonal, dont le Tribunal fédéral ne peut revoir l'application que sous l'angle de l'arbitraire dans le cadre d'un recours de droit public. Dans le cadre du

BGE 121 I 54 S. 60

pourvoi en nullité, il peut donc uniquement examiner si l'autorité cantonale a sanctionné le délit commis en matière d'impôt fédéral direct par une peine privative de liberté complémentaire et si elle a correctement fixé cette peine, c'est-à-dire en appliquant les principes de l'art. 68 ch. 1 CP. Cela implique qu'il sache quelle peine a été fixée pour chacune des infractions et, partant, que l'autorité cantonale ait fourni les indications nécessaires à ce sujet. Certes, s'il admet un pourvoi, le Tribunal fédéral annule la décision attaquée et renvoie la cause à

l'autorité cantonale pour qu'elle statue à nouveau, mais, dans un tel cas, il ne peut annuler que la décision concernant l'infraction de droit fédéral et l'autorité cantonale n'a pas à revenir, dans sa nouvelle décision, sur des points qui sont acquis. Le grief soulevé par les recourants était donc pertinent, de sorte qu'en ne statuant pas sur celui-ci la cour cantonale a violé leur droit à une décision motivée découlant de leur droit d'être entendu.