

100.2017.29/30

DEJ/BEJ

**Tribunal administratif du canton de Berne**  
Cour des affaires de langue française

**Jugement du 16 août 2018**

Droit administratif

B. Rolli, président  
T. Häberli et C. Tissot, juges  
J. Desy, greffier

**Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)**  
Droit et législation  
Brünnenstrasse 66, case postale 8334, 3001 Berne  
recourante

contre

**A** \_\_\_\_\_  
représenté par Me B. \_\_\_\_\_  
intimé

et

**Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)**  
Sägemattstrasse 2, case postale 54, 3097 Liebefeld

relatif aux décisions rendues sur recours par cette dernière le 13 décembre 2016  
(impôt cantonal et impôt fédéral direct, amendes pour soustraction d'impôt  
2005 et 2006)



**En fait:**

**A.**

Dans le cadre d'une procédure visant la détermination du domicile fiscal de la société C.\_\_\_\_\_ (ci-après: la société) pour les années 2009 à 2011, l'ICI a obtenu des informations de la caisse de compensation du canton de D.\_\_\_\_\_ (envoi du 22 novembre 2012) révélant que A.\_\_\_\_\_ (ci-après: l'intéressé ou l'intimé) avait été salarié de la société en 2007 et en 2008. Le 14 décembre 2012, l'ICI a requis auprès de la société des informations concernant les salaires versés à ce dernier. Le 14 janvier 2013, le comptable de l'intéressé, agissant en qualité de représentant, est venu déposer une dénonciation spontanée auprès de l'autorité fiscale pour celui-ci et deux autres contribuables, au sujet de "salaires non-déclarés les années précédentes" (dossier [dos.] ICI p. 204).

**B.**

Le 22 janvier 2013, l'ICI a informé l'intéressé qu'elle ouvrait une procédure de rappel d'impôts, pouvant porter jusqu'à l'année fiscale 2003. Le 22 octobre 2013, elle lui indiquait que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas réunies et que, par conséquent, une procédure en soustraction d'impôt était ouverte à son encontre en plus de la procédure de rappel d'impôt déjà en cours. Le 19 mai 2014, l'ICI, sur requête de l'avocat de l'intéressé, a décidé de disjoindre les procédures de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt, en précisant que ces dernières seront traitées par des services administratifs distincts. Par décisions du 29 janvier 2015 (dans les faits un seul acte comportant implicitement deux décisions relatives à l'impôt fédéral direct [IFD] et aux impôts cantonal et communal [impôts d'Etat et de commune [IEC]), l'ICI, après avoir entendu l'intéressé, l'a condamné, pour les années 2005 à 2008, à une amende globale de Fr. 42'290.- pour l'IEC et de Fr. 9'061.- pour l'IFD, avec en sus un émolument de Fr. 500.-. A cette occasion, l'ICI a confirmé que les conditions d'une dénonciation spontanée n'étaient selon elle pas remplies. Le 1<sup>er</sup> octobre 2015, l'ICI a rejeté la réclamation du contribuable et confirmé

les décisions du 29 janvier 2015, en modifiant très légèrement le montant de l'amende lié à l'IEC (Fr. 42'289.85 au lieu de Fr. 42'290.-).

**C.**

Par décisions du 13 décembre 2016 (comprises dans un seul acte), la CRMF a admis partiellement le recours interjeté par le contribuable. Elle a admis le recours pour les périodes fiscales 2005 et 2006 et annulé les amendes correspondantes, aussi bien pour l'IEC que pour l'IFD, après avoir constaté que les conditions d'une dénonciation spontanée étaient remplies. Elle a rejeté le recours pour le surplus, après avoir relevé que lesdites conditions n'étaient pas données pour les années 2007 et 2008, et renvoyé la cause à l'ICI pour nouveau calcul du montant de l'amende, aussi bien pour l'IEC que pour l'IFD.

**D.**

Par acte du 18 janvier 2017, l'ICI a recouru auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA) contre les décisions précitées de la CRMF du 13 décembre 2016, en concluant à leur annulation pour ce qui concerne les années fiscales 2005 et 2006. Dans son préavis du 23 janvier 2017, la CRMF a renvoyé aux décisions attaquées et conclu au rejet du recours. L'intimé, par son mandataire, a retenu la même conclusion que cette dernière dans son mémoire de réponse du 22 mars 2017. Le 12 juin 2017, l'ICI a renoncé à répliquer. Le 16 juin 2017, le mandataire professionnel de l'intimé a remis sa note d'honoraires.

## **En droit:**

### **1.**

**1.1** Les décisions sur recours attaquées se fondent sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11], ainsi que l'art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] et l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]). L'ICI a partiellement succombé devant la CRMF et dispose de la qualité pour recourir devant le TA (art. 79 al. 2 LPJA, en relation avec l'art. 201 al. 2 LI, art. 145 al. 2, en relation avec l'art. 141 al. 1 LIFD), de sorte que son recours, par ailleurs interjeté en temps utile et dans les formes minimales prescrites, est recevable (art. 32 et 81 al. 1 LPJA, art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 141 al. 2 let. a LIFD).

**1.2** Les décisions de la CRMF du 13 décembre 2016 représentent l'objet de la contestation. L'objet du litige porte uniquement sur les amendes relatives aux périodes fiscales 2005 et 2006 et, en particulier, sur la question de savoir si, comme l'a retenu la CRMF, les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable sont réunies pour lesdites années.

**1.3** Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'IFD que des impôts cantonal et communal doivent en principe rendre deux jugements, qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II 509 c. 8.3). Une motivation commune est toutefois admissible, lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal, et que celle-ci peut ainsi être traitée

avec un raisonnement identique, tant pour l'IFD que pour l'IEC (ATF 135 II 260 c. 1.3.1; VGE 2014/281 du 26 janvier 2016 c. 1.3).

**1.4** Le pouvoir d'examen du TA est limité au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 LPJA).

## **2.**

D'emblée, il faut constater que les parties n'allèguent pas, à raison, que la poursuite pour soustraction fiscale consommée est prescrite pour les années fiscales 2005 et 2006. L'ancien droit, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, prévoyait un délai de prescription de 15 ans (art. 333 al. 6 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0], en relation avec l'ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 c. 4.2.2; SANSONETTI/HOSTETTLER, dans *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2017, art. 184 n° 25). Ce délai, qui commence à courir à la fin de la période fiscale 2005, respectivement 2006 (SIEBER/MALLA, dans ZWEIFEL/BEUSCH éd., *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer*, 2017 [ci-après: *Kommentar DBG*], art. 184 n° 8), n'est pas encore écoulé. Le nouveau droit, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (susceptible d'être appliqué s'il est plus favorable au contribuable; art. 205f LIFD, art. 78f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14] et art. T5-1 LI) prévoit un délai de 10 ans (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD, art. 58 al. 2 let. a LHID et art. 229 al. 1 let. c ch. 1 LI). Ce délai ne court plus dès que, comme en l'espèce (décisions du 29 janvier 2015), une décision a été rendue par l'autorité compétente avant l'échéance dudit délai (art. 184 al. 2 LIFD, 58 al. 3 LHID et art. 229 al. 2 LI).

### 3.

Selon l'art. 217 al. 3 LI (dans sa teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011), lorsque la personne contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction (let. a), que la personne contribuable collabore sans réserve avec l'autorité fiscale pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c; art. 56 al. 1<sup>bis</sup> LHID et art. 175 al. 3 LIFD, dans leur teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010). Ces dispositions, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 pour la LI (ROB 00-124) et jusqu'au 31 décembre 2009 pour la LIFD et la LHID (RO 1991 1184 p. 1240) ne prévoyaient qu'une réduction de l'amende jusqu'à 1/5 de l'impôt soustrait. En vertu du principe de la *lex mitior* (applicable en matière de droit pénal fiscal), les nouvelles dispositions sur la dénonciation spontanée, plus favorables que les anciennes dans la mesure où elles peuvent conduire à une exonération totale de peine, sont applicables également aux soustractions et dénonciations spontanées n'ayant pas débouché sur une décision entrée en force avant leur entrée en vigueur (VGE 2016/300 du 19 décembre 2017 c. 2.2 et références [non encore entré en force]). A fortiori, ces nouvelles dispositions sont également applicables aux dénonciations spontanées postérieures à leur entrée en vigueur et concernant des soustractions antérieures à celles-ci.

#### 3.1

**3.1.1** Selon le texte des art. 175 al. 3 LIFD et 217 al. 3 LI, une dénonciation spontanée suppose "qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction". Comme le relève à juste titre la CRMF, une interprétation littérale et grammaticale du texte légal ne permet pas de déterminer ce moment de manière claire (décision attaquée c. 3.2). La connaissance des faits par l'autorité est un motif objectif d'exclusion de la dénonciation spontanée (RETO SUTTER, *Die Strafflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz*, ASR, n° 797, 2014, p. 113 n°310; BOSSART/JUTZI, *Die strafbefreiende Selbstanzeige - Ein uneinheitlich geregelter Rettungsanker*, Jusletter 12 septembre 2016,

ch. 5.3.2.1). Il est généralement admis que le terme de "connaissance" ne suppose pas une certitude absolue (SIEBER/MALLA, dans ZWEIFEL/BEUSCH éd., *Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 2017 [ci-après: *Kommentar StHG*], art. 56 n° 59). Selon une partie de la doctrine, l'autorité fiscale doit tout de même disposer d'indices concrets de l'existence d'une irrégularité, une simple supposition ou un soupçon en bloc (*pauschaler Verdacht*) ne permettant pas en soi d'écarter une dénonciation spontanée (ROLF BENZ, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale*, RF 66/2011 p. 188; TOBIAS ROHNER, *Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug*, Jusletter 8 avril 2013, p. 3 et 4; DONATSCH/FREI, *Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht*, StR 65/2010 p. 15, p. 3 et 4; R. SUTTER, op. cit., p. 110 s.). L'autorité a ainsi connaissance de la soustraction lorsque d'après l'expérience, elle dispose d'un indice significatif de sa réalisation (R. BENZ, op. cit., p. 188; DOEHLERT/BUCK/FÜLLSACK, *Voraussetzungen und Rechtsfolgen der strafbefreienden Nacherklärung in Deutschland ["Selbstanzeige"]*, StR 65/2010 p. 819). R. SUTTER estime que le terme de connaissance requiert l'existence d'un fort soupçon (*dringender Tatverdacht*), à savoir que les éléments en possession de l'autorité révèlent avec une haute probabilité que les éléments constitutifs d'une infraction sont remplis (R. SUTTER, op.cit., p. 109 et 111). Selon ces auteurs, un début de soupçon ne suffit pas à conclure à la connaissance des faits par l'autorité (BOSSART/JUTZI, op.cit., ch. 5.3.2.3). D'autres auteurs admettent par contre qu'un début de soupçon peut suffire à admettre la connaissance des faits par l'autorité, dans la mesure où un tel début de soupçon peut justifier l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt communiquée à la personne contribuable (SIEBER/MALLA, *Kommentar DBG*, art. 175 n°64 et 65; mêmes auteurs dans *Kommentar StHG*, art. 56 n° 59 et 60; voir également PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2015, art. 175, n° 60 et 61; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, 2016, art. 175 n°126). R. SUTTER est de son côté d'avis que si l'autorité ne nourrit qu'un simple début de soupçon justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et/ou de

soustraction, la communication de celle-ci pourrait également conduire à l'exclusion de la déclaration spontanée, toutefois non pas en raison de la connaissance (encore insuffisante à ses yeux) des faits par l'autorité, mais en raison du défaut de caractère spontané de la dénonciation (voir c. 3.2 ci-dessous; R. SUTTER, op. cit., p. 110 n° 300).

**3.1.2** Pour les auteurs posant des exigences relativement strictes à la connaissance des faits par l'autorité, une dénonciation spontanée est exclue dès que ladite autorité a acquis une telle connaissance, indépendamment du fait que le contribuable en ait été informé ou non (R. SUTTER, op.cit., p. 114 n° 310; T. ROHNER, op.cit., p. 3 et 4; DONATSCH/FREI, op. cit., StR 65/2010 p. 15; BOSSART/JUTZI, op. cit., ch. 5.3.2.1 n. 70; HANNES TEUSCHER, dans *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, tome II, 2011, art. 217 n. 48 et 54). Les auteurs pour lesquels un début de soupçon suffit à admettre la connaissance des faits par l'autorité estiment de leur côté qu'en toute hypothèse, la connaissance des faits par l'autorité doit se manifester par un acte reconnaissable par la personne contribuable. Cet acte correspond à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et/ou de soustraction au sens de l'art. 183 al. 1 LIFD (P. LOCHER, op. cit., art. 175 n. 60 et 61; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., art. 175 n°126; SIEBER/MALLA, *Kommentar DBG*, art. 175 n° 63). Si l'exigence d'une communication à la personne contribuable sert indéniablement la sécurité juridique, le texte même des art. 217 al. 3 let. a LI, 56 al. 1<sup>bis</sup> let. a LHID et art. 175 al. 3 let. a LIFD laisse au contraire entendre qu'il suffit qu'une autorité fiscale, même si elle n'est pas compétente pour ouvrir une des procédures précitées (comme le retiennent d'ailleurs SIEBER/MALLA, *Kommentar DBG*, art. 175 n° 63), ait connaissance de la soustraction pour qu'une dénonciation spontanée ne soit plus possible (voir sur ce point c. 3.5 de la décision querellée auquel il peut être renvoyé). Exiger l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et/ou de soustraction en toute circonstance paraît dès lors contradictoire. En outre, le message relatif à la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable indiquait en particulier que "le dépôt d'une dénonciation spontanée par un participant empêche une dénonciation spontanée ultérieure de l'auteur de la soustraction car, à ce moment, les



autorités fiscales ont déjà connaissance de la soustraction" (FF 2006 8347 p. 8362). Logiquement, il faut en déduire que la connaissance de la soustraction par l'autorité fiscale ne peut dépendre de l'ouverture formelle (forcément subséquente) d'une procédure de rappel d'impôt et/ou de soustraction, ni de sa communication à la personne concernée (dans ce sens: MEINRAD BETSCHAT, *Erstaunliches, Ungereimtes und gesetzgeberisches Versehen im neuen Bundesgesetz über die Einführung der straflosen Selbstanzeige*, dans StR 64/2009 p. 518 ss, 527 et BOSSART/JUTZI, op. cit., ch. 5.3.2.1 n. 70, qui emploient le terme de "Sperrwirkung" de la connaissance par l'autorité). Enfin, la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable avait pour but d'inciter le contribuable à remettre dans la légalité la fortune non imposée jusqu'alors, afin, d'une part, de lui permettre d'apaiser sa conscience et, d'autre part, d'augmenter les recettes fiscales (message du 18 octobre 2006, FF 2006 8347 p. 8360). L'objectif était de mettre en lumière les cas restés dans l'ombre, afin d'éviter qu'ils échappent à l'imposition, étant entendu que les autorités fiscales ne sont pas en mesure de découvrir tous les cas de soustraction (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale – Conseil national, 2007, p. 2017; Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale – Conseil des Etats, 2007, p. 942; T. ROHNER, op. cit., p. 2 et 3; DONATSCH/FREI, op. cit., p. 15). Le but essentiel étant la découverte de l'infraction, il faut en conclure que la renonciation à une sanction n'est plus concevable lorsque la dénonciation spontanée du contribuable n'est plus nécessaire à la mise en lumière de la soustraction, à tout le moins à la connaissance de celle-ci par les autorités avec un certain degré de certitude. Le message précité confirme cette appréciation lorsqu'il indique qu'"on ne renonce à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée" (FF 2006 8347 p. 8370).

**3.1.3** Lorsque les autorités fiscales n'ont connaissance que d'une partie des soustractions fiscales, une dénonciation spontanée est encore possible quand il n'existe pas de connexité évidente (*offener Konnex*) entre les soustractions connues et celles dénoncées. En l'absence d'une telle connexité, il convient en effet d'exiger également la connaissance de ces autres faits par l'autorité fiscale pour qu'une dénonciation spontanée soit

exclue pour ceux-ci (R. SUTTER, op. cit., 112 n° 306). La connaissance par l'autorité de faits partiels liés à l'état de fait de la soustraction peut empêcher la dénonciation spontanée (SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., art. 175 n° 48c; R. BENZ, op. cit., p. 186). Dans le cadre d'une procédure (de soustraction d'impôt), une dénonciation spontanée pour des soustractions concernant la même ou une autre période fiscale est encore possible si l'autorité fiscale n'en a pas ou n'en aurait pas eu connaissance (H. TEUSCHER, op.cit., art. 217 n. 54).

**3.1.4** La preuve de la connaissance de la soustraction incombe à l'autorité (BOSSART/JUTZI, op. cit., ch. 2.4 et 5.3.2.1 n. 72).

## **3.2**

**3.2.1** Afin de bénéficier de l'exonération de peine prévue à l'art. 175 al. 3 LIFD et à l'art. 217 al. 3 LI, le contribuable doit en outre annoncer de lui-même son infraction à l'autorité fiscale. Selon la jurisprudence et une partie de la doctrine, cette exigence suppose que son auteur formule la dénonciation de manière spontanée. Dans ce sens, la spontanéité est une condition subjective posée à la dénonciation non punissable (R. SUTTER, op. cit., p. 113 n° 310). Comme le prévoit expressément l'art. 13 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA, RS 313.0], avec lequel le TF tire un parallèle, il faut en particulier que le dénonciateur formule sa dénonciation "de son propre mouvement" ("*aus eigenem Antrieb*"; TF 2C\_476/2014 et 2C\_477/2014 du 21 novembre 2014 c. 9.1 et références). Une dénonciation est ainsi spontanée si elle est formulée par la personne contribuable elle-même et sur une base volontaire ("*freiwillig*"). Selon cette approche, le caractère spontané de la dénonciation revêt de l'importance même si les versions allemandes de l'art. 175 al. 3 LIFD et de l'art. 217 al. 3 LI ne contiennent pas les termes de "*aus eigenem Antrieb*" ou de "*freiwillig*", à la différence des textes français et italien ("*spontanément*" et "*spontaneamente*") et du texte alémanique de l'art. 13 DPA ("*aus eigenem Antrieb*"; R. SUTTER, op. cit., p. 86 n° 229 ss; BOSSART/JUTZI, op. cit., ch. 5.2.1.2 n. 53 et 54 et références). Le caractère spontané fait en particulier défaut lorsque la dénonciation intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable, ne serait-ce que par l'envoi d'une demande de

renseignements requérant la collaboration du contribuable en vue de la taxation (DIANE MONTI, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, 2002, p. 75). Cette demande doit toutefois être formulée de manière concrète, précise et en relation avec les éléments soustraits (SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., art. 175 n° 48c et références; R. SUTTER, op.cit., p. 91 n° 241 ss).

**3.2.2** Certains auteurs sont toutefois d'avis que le caractère spontané ou volontaire ("freiwillig") de la dénonciation n'est pas une condition à l'admission d'une dénonciation non punissable (SIEBER/MALLA, op. cit., art. 175 n. 56; P. LOCHER, op. cit., art. 175 n. 58; T. ROHNER, op. cit., p. 4 n. 12; BOSSART/JUTZI, op. cit., ch. 5.2.1.2 n. 55 ss et références). Pour arriver à cette conclusion, ils se fondent essentiellement sur le texte allemand des art. 175 al. 3 LIFD (et 217 al. 3 LI) qui fait abstraction de cette exigence et qu'ils estiment seul déterminant, avançant en outre que si le législateur avait été d'un autre avis, il aurait modifié le texte allemand dans le sens des textes français et italien lors de la dernière révision (SIEBER/MALLA, op. cit., art. 175 n. 56). Ils n'expliquent toutefois pas non plus pourquoi, si le législateur avait estimé que le texte allemand avait un autre sens que les textes français et italien, il n'a pas modifié ou adapté ces derniers à l'occasion de cette révision. En outre, cette interprétation n'explique pas pourquoi le législateur a expressément exigé une "*Selbstanzeige*" dans la version allemande, terme en lui-même régulièrement traduit par "déclaration spontanée" (voir titre marginal de l'art. 13 DPA et Termdat.ch). Compte tenu également de la jurisprudence du TF citée plus haut, on pourrait tout aussi bien justifier que, par le choix du terme allemand de "*Selbstanzeige*", le législateur entendait simplement reprendre la condition de spontanéité prévue dans les autres langues et à l'art. 13 DPA (dans ce sens: TF 2C\_476/2014 précité c. 9.1; voir également TF 2A.321.2006 du 8 juin 2006 c. 3.3). Cette appréciation est d'ailleurs clairement confirmée par le message précité du 18 octobre 2006 (FF 2006 p. 8347 et 8370) où il est clairement indiqué que les "règles de la dénonciation spontanée non punissable présentées ci-après s'appuient sur les règles correspondantes de l'art. 13 DPA" (VGE 2016/300 précité, c. 5, en particulier c. 5.2 et 5.3 [non encore entré en force]). On relèvera pour terminer sur ce point que la divergence relevée dans la doctrine est en

partie compensée par le fait que la plupart des auteurs qui nient l'exigence d'un acte spontané (ou "freiwillig") exigent une communication à la personne contribuable ou même l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et/ou de soustraction pour qu'on puisse admettre que l'autorité a une connaissance suffisante de la soustraction (voir ci-dessus, c. 3.1.2; semble-t-il d'un autre avis: BOSSART/JUTZI, op. cit., c. 5.2.1.2 et 5.3.2.1), alors que les autres auteurs estiment généralement que la communication de soupçons à la personne contribuable ou l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt ou de soustraction a pour conséquence que l'éventuelle déclaration de cette dernière ne pourra plus être considérée comme spontanée (voir c. 3.1.1 ci-dessus; R. SUTTER, op. cit., p. 110 n° 300).

#### **4.**

Comme déjà mentionné, l'objet du litige ne porte que sur la question de savoir si les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable sont réunies pour les années fiscales 2005 et 2006.

**4.1** Dans la décision querellée, la CRMF a considéré que les conditions d'une dénonciation spontanée pour ces années étaient remplies, en retenant que l'ICI n'avait pas connaissance des soustractions concernées au moment de la dénonciation et que le caractère spontané de celle-ci ne pouvait être nié. Sur ce dernier point, relevant que le doute devait profiter à l'intimé, la CRMF a estimé qu'il n'avait pas pu être établi que ce dernier, au moment de se dénoncer, avait fait l'objet de "pression extérieure", ni qu'il savait que des mesures d'instruction le concernant avaient été engagées par l'autorité fiscale auprès de la société. Dans son recours, l'ICI fait valoir qu'au moment de la dénonciation du 14 janvier 2013, elle avait déjà connaissance de la soustraction fiscale concernant les années en cause. Par ailleurs, elle conteste, pour les années 2005 et 2006, le caractère spontané de la dénonciation en s'appuyant essentiellement sur la chronologie des faits et sur les liens existant entre l'intimé et l'actionnaire unique de la société qui l'avait alors employé. L'intimé partage l'avis de la CRMF et estime que les conditions d'une dénonciation spontanée non

punissable sont remplies pour les soustractions des années 2005 et 2006 (mémoire de réponse du 22 mars 2017).

**4.2** Dans le cadre d'une procédure concernant la détermination du domicile fiscal de la société C.\_\_\_\_\_ (voir à cet égard VGE 2015/128 du 12 août 2016), constatant dans la comptabilité de cette dernière que des salaires soumis à l'AVS avaient été versés en 2007, ainsi qu'en 2008, l'ICI a demandé à la caisse de compensation du canton de D.\_\_\_\_\_, par courriel du 2 novembre 2012, de produire les noms des salariés concernés, ainsi que leurs décomptes AVS pour les années 2007 à 2012, en précisant que le but visé était notamment de vérifier si ces salaires avaient été correctement imposés (dos. ICI p. 197). Si, à ce moment, l'ICI soupçonnait vraisemblablement d'éventuelles irrégularités, on ne saurait admettre que celles-ci étaient alors suffisamment étayées pour qu'on puisse en conclure qu'elle avait, à ce moment déjà, une connaissance suffisante d'une soustraction. A réception des décomptes annuels, transmis le 22 novembre 2012 par la caisse de compensation, révélant que l'intimé (et deux autres contribuables bernois) avait été salarié de la société en 2007 et en 2008 (dos. ICI p. 194 à 197), il faut par contre admettre, comme l'a fait la CRMF, que l'ICI avait alors connaissance de soustractions au sens des art. 217 al. 3 let. a LI, 56 al. 1<sup>bis</sup> let. a LHID et art. 175 al. 3 let. a LIFD. Dès ce moment, elle connaissait en effet de manière certaine la source cachée de revenus, à savoir les salaires versés par la société. Comme le relève la CRMF (c. 3.6), le courriel du 2 novembre 2012 et les données fournies par la caisse de compensation permettent d'établir que l'ICI avait pu procéder à des recoupements avec le dossier fiscal de l'intimé et connaissait ainsi précisément en décembre 2012 les éléments soustraits pour les années 2007 et 2008. L'intimé ne conteste d'ailleurs plus ce fait, puisqu'il a renoncé à recourir contre la décision sur recours de la CRMF concernant les années 2007 et 2008.

**4.3** Dans la mesure où elle avait limité sa demande aux décomptes AVS 2007 à 2012 et que la réponse de la caisse de compensation ne portait que sur ces années, il est patent que l'ICI n'avait alors pas encore de données concrètes concernant d'autres années et en particulier les années 2005 et 2006 ici en cause. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle, le

14 décembre 2012, l'ICI a requis, de la société cette fois, outre des indications relatives à son siège, qu'elle lui communique, jusqu'à la fin du mois de janvier 2013, les certificats de salaire de l'intimé. Contrairement aux deux premiers groupes de questions, la demande de certificats de salaire n'était aucunement limitée aux années 2009 à 2011 (dos. ICI p. 202 et 203). Au demeurant, il convient d'admettre qu'il existe à l'évidence un lien de connexité étroit entre les soustractions connues pour les années 2007 et 2008 et les soustractions (soupçonnées à cette époque) pour les deux années antérieures. L'ICI avait une connaissance certaine de l'activité salariée exercée par l'intimé pour le compte de C. \_\_\_\_\_ et que les revenus de cette activité n'avaient pas été déclarés par l'intimé. La seule information qui manquait à l'ICI était la durée de cette activité. Du fait de ce lien de connexité, elle se trouvait au-delà de simples soupçons initiaux également pour les années 2005 et 2006. Il est en effet manifeste que si des salaires correspondant à une activité salariée durable n'ont pas été déclarés certaines années, il est à tout le moins possible, voire probable, qu'ils ne l'aient pas non plus été au cours des années précédentes ou suivantes, ce que l'autorité ne manquerait pas de vérifier. Le lien entre les soustractions de même nature, relatives à une activité durable exercée pour le même employeur et donc relative à une même source de revenus, commises de manière répétée ou continue sur plusieurs années, dont les unes sont connues et les autres pas encore de manière certaine du simple fait qu'elles portent sur des périodes fiscales antérieures ou postérieures, est en effet patent. Au moment de la dénonciation, l'ICI ne dépendait plus du contribuable pour mettre à jour les soustractions en cause. En particulier, aucun élément au dossier n'indique que l'ICI pouvait penser, suite aux informations transmises en novembre 2012 par la caisse de compensation, que l'intimé n'avait travaillé pour la société qu'au cours des années 2007 et 2008, ce d'autant plus que les extraits mentionnaient que les rapports de travail justifiant ces salaires avaient duré pendant la totalité des douze mois des années 2007 et 2008. Au vu de l'ensemble de ce qui précède, il faut admettre que, contrairement à ce qu'a retenu la CRMF dans la décision attaquée, l'ICI avait déjà une connaissance suffisante (au sens de la loi; voir c. 3.1 ci-dessus) des soustractions en cause pour toute l'activité exercée pour le compte de C. \_\_\_\_\_ et, par conséquent, pour les années fiscales 2005 et 2006 également, lorsque l'intimé est venu, par

un intermédiaire, dénoncer ces dernières le 14 janvier 2013. La condition relative à l'absence de connaissance de la soustraction par les autorités fiscales (indépendamment du caractère spontané de celle-ci) n'est donc pas remplie et ce constat permet déjà en soi de conclure à l'impossibilité d'une dénonciation non punissable.

## 5.

Concernant la condition de la spontanéité de la dénonciation (voir c. 3.2 ci-dessus) et bien que cette question n'influence plus véritablement l'issue du litige (c. 3.1 et 4 ci-dessus), il faut relever qu'il incombe à l'ICI de prouver l'absence de celle-ci et qu'en cas de doute et sans indices suffisants, la spontanéité doit être retenue (R. SUTTER, op. cit., p. 92). En l'occurrence, les mesures d'investigations menées par l'ICI en raison d'un soupçon (d'abord initial) d'irrégularité ont été accomplies auprès de la caisse de compensation (email du 2 novembre 2012), puis de la société (courrier du 14 décembre 2012). L'ICI n'allègue, ni ne démontre avoir fait part directement à l'intimé de ses soupçons à son encontre avant que celui-ci ne procède à sa dénonciation du 14 janvier 2013. Il n'est ni allégué, ni établi, qu'en novembre 2012, l'intimé était encore employé de la société et l'ICI ne peut étayer une relation entre celui-ci et l'administrateur unique de la société que jusqu'au mois de décembre 2009 au plus tard (annexes 3 à 5 au recours, relatives à des activités de réviseur effectuées par l'administrateur précité pour le compte de sociétés dans lesquelles l'intimé était actif). Toutefois, s'il n'existe pas de preuve absolue que l'intimé avait été mis au courant des investigations de l'ICI à son encontre avant la dénonciation, il faut relever que la chronologie des faits représente un sérieux indice allant dans ce sens. Au vu de celle-ci, il est en effet extrêmement peu probable que l'intimé, ainsi que deux autres contribuables n'aient pas eu vent des investigations menées par l'ICI avant le dépôt de leur dénonciation. En effet, comme le relève la recourante, les soustractions ont été dénoncées cinq ans après la commission de la dernière soustraction, environ un mois après le courrier de l'ICI du 14 décembre 2012 qui demandait à la société qu'elle produise, entre autres, les certificats de salaire de l'intimé et une quinzaine de jours avant

l'échéance du délai imposé à cet effet à la société. Ce courrier désignait nommément ce dernier, ainsi que les deux autres contribuables qui se sont également dénoncés, et ne précisait pas les années concernées. En outre, les certificats demandés n'étaient pas utiles à la détermination du lieu d'assujettissement de la société (lequel est déterminé en fonction du siège social ou de l'administration effective de la société, à savoir essentiellement au regard du lieu de l'activité de direction et/ou administrative; VGE 2015/128 précité c. 2.1; art. 76 LI, 50 LIFD et 20 al. 1 LHID; entre autres, XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 213 et 214). Le contenu de ce courrier laissait donc clairement entrevoir que l'ICI nourrissait de sérieux soupçons d'irrégularités à l'encontre notamment de l'intimé et il devenait évident que suite à la communication des certificats en cause, les soustractions d'impôt seraient découvertes. Dès lors, le constat que l'intimé a dénoncé ces dernières avant l'échéance du délai laissé par l'ICI à la société pour fournir les informations demandées, soit avant fin janvier 2013, laisse penser qu'il devait savoir au moment de la dénonciation que des soupçons pesaient sur lui et qu'il fallait agir avant l'échéance du délai précité. A cela s'ajoute que le comptable qui lui a conseillé de procéder à cette dénonciation était lui-même en relation d'affaires avec l'administrateur de C.\_\_\_\_\_ qui était l'organe de révision de l'une de ses sociétés (E.\_\_\_\_\_), radiée en août 2009 (voir registre du commerce, le comptable précité ayant lui-même de son côté, par l'une de ses sociétés, été organe de révision de C.\_\_\_\_\_ (jusqu'en 2008, voir registre du commerce [...], publication du [...]) et qu'il est notoire que tous les deux font partie du comité du même parti politique régional et ont fait plusieurs actions en commun (voir [...] et [...]). Pour que le principe *in dubio pro reo* puisse trouver application, il faut des doutes sérieux et irréductibles, c'est-à-dire des doutes qui s'imposent à l'esprit en fonction de la situation objective (TF 6B\_503/2015 du 24 mai 2016 c. 7.1 et références). En l'espèce, il est plus qu'improbable que le doute subsistant soit suffisant pour une application de ce principe. Comme relevé précédemment, la connaissance des soustractions en cause pour les années 2005 et 2006, au moment du dépôt de la dénonciation le 14 janvier 2013, empêche au demeurant déjà en soi l'application de l'art. 217 al. 3 LI, 56 al. 1<sup>bis</sup> LHID et art. 175 al. 3 LIFD.



## **6.**

**6.1** Au vu de ce qui précède, la CRMF a retenu à tort l'existence d'une dénonciation spontanée. S'agissant de la mesure de la peine, il convient de relever que l'intimé n'a pas contesté la décision de la CRMF concernant les années 2007 et 2008 et qu'il n'a soulevé aucun grief à cet égard pour les années 2005 et 2006 ici en cause dans sa réponse du 22 mars 2017. Le recours s'avère ainsi bien fondé et la décision sur recours de la CRMF annulée dans la mesure où elle admet les recours concernant les amendes relatives à l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct pour les soustractions d'impôt consommées relatives aux années fiscales 2005 et 2006 (dispositif attaqué ch. 1 à 4). Les ch. 5 à 8 dudit dispositif sont annulés dans la mesure où ils renvoient la cause à l'ICI pour qu'elle procède au calcul du montant des amendes. Le ch. 10 du dispositif précité est annulé, de même que le ch. 9, dans la mesure où ce dernier ne met pas l'intégralité des frais à la charge de l'intimé (voir c. 6.3 ci-dessous). Les décisions sur réclamations de l'ICI du 1<sup>er</sup> octobre 2015 sont confirmées.

**6.2** Les frais de la présente procédure de recours de droit administratif, fixés forfaitairement à Fr. 2'500.- (montant réduit au vu des synergies avec les deux autres dossiers portant sur les mêmes questions), sont mis à la charge de l'intimé qui succombe dans ses conclusions (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA; art. 144 al. 1 en lien avec l'art. 145 al. 2 LIFD). Il n'est pas alloué de dépens pour la présente procédure (art. 104 al. 3 LPJA).

**6.3** Vu l'issue du présent litige, il se justifie de mettre l'intégralité des frais de procédure devant la CRMF, fixés forfaitairement par cette dernière à Fr. 1'600.-, à la charge de l'intimé qui succombe (art. 102 LPJA, en relation avec l'art. 200 al. 1 LI; art. 144 al. 1 LIFD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 102 LPJA, en relation avec l'art. 200 al. 4 LI; art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021], en lien avec les art. 144 al. 4 et 145 al. 2 LIFD; art. 104 al. 3 LPJA; MICHAEL BEUSCH, *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, 2008, art. 64 n° 10).

**Par ces motifs:**

1. Le recours concernant les amendes relatives aux impôts cantonal et communal pour les années fiscales 2005 et 2006 est admis et les ch. 1 et 3 de la décision sur recours de la CRMF sont annulés, de même que les ch. 5 et 7 de cette dernière dans la mesure où ils ordonnent le renvoi de la cause à l'ICI.
2. Le recours concernant les amendes d'impôt fédéral pour les années fiscales 2005 et 2006 est admis et les ch. 2 et 4 de la décision sur recours de la CRMF sont annulés, de même que les ch. 6 et 8 de cette dernière dans la mesure où ils ordonnent le renvoi de la cause à l'ICI.
3. Les décisions sur réclamation rendues le 1<sup>er</sup> octobre 2015 par l'ICI, concernant les impôts cantonal et communal et l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2005 et 2006, sont confirmées.
4. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 2'500.-, sont mis à la charge de l'intimé. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Les frais de la procédure de recours devant la CRMF, fixés à Fr. 1'600.-, sont mis à la charge de l'intimé. Il n'est pas alloué de dépens.
6. Le présent jugement est notifié (R):
  - à l'ICI,
  - à l'intimé, par son mandataire,
  - à la CRMF,
  - à l'Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Le président:

Le greffier:

**Voie de recours**

Dans les 30 jours dès sa notification écrite, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).

