

BGer 2A.373/2003 vom 1. April 2004

Bundesgericht, 2004-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.373_2003

FR: TF 2A.373/2003 du 1 avril 2004

IT: TF 2A.373/2003 del 1 aprile 2004

Erwägungen

E. 1.1

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 169 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD; RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995, selon laquelle le contribuable peut s'opposer à une demande de sûretés en interjetant un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral dans un délai de 30 jours à compter de la date de notification de la demande.

E. 1.2

La décision attaquée n'a pas été prise par une autorité judiciaire, de sorte que le Tribunal fédéral peut revoir d'office les faits (art. 105 al. 1 OJ). Il peut en particulier tenir compte de nouveaux moyens de preuves et de faits postérieurs à la décision entreprise, y compris ceux mentionnés lors du second échange d'écritures (ATF 113 Ib 327 consid. 2b p. 331; 109 Ib 246 consid. 3b-3c p. 248-250 et les références citées).

Sur le plan juridique, le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60 et les arrêts cités) - en examinant notamment s'il y a eu excès ou abus du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ) -, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). En outre, en matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ). En revanche, il ne peut pas revoir l'opportunité des décisions attaquées, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (ATF 127 II 297 consid. 2a p. 298).

E. 2

Contrairement à ce que soutient le recourant, les garanties issues de l' art. 6 CEDH ne s'appliquent pas en matière de sûretés fiscales. Il s'agit en effet de mesures provisoires auxquelles cet article n'est pas applicable (ATF 129 I 103 consid. 2.1 p. 105, arrêt du Tribunal fédéral 2A.523/1996 du 25 juin 1997 consid. 3; Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, 2e éd., n. 391 et 402). Le respect des règles relatives au fardeau de la preuve étant garanti par le droit fédéral, il sera examiné sous cet angle.

E. 3.1

L' art. 169 al. 1 LIFD dispose que, si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par

une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l' art. 118 al. 1 AIFD - qui conserve toute sa valeur sur ce point sous l'angle de l' art. 169 al. 1 LIFD -, pour qu'une demande de sûretés soit valable, il est nécessaire que l'existence de la créance fiscale apparaisse comme vraisemblable, que l'un des cas de séquestre mentionnés dans cette disposition soit réalisé et que le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré. La détermination de l'obligation fiscale et la fixation de l'impôt effectivement dû demeurent cependant réservées à la procédure ordinaire concernant l'affaire fiscale elle-même; statuant sur la contestation de la demande de sûretés, le Tribunal fédéral ne peut examiner ces questions que préjudiciellement et en limitant son contrôle à un examen *prima facie* de la situation (RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4b, 2A.326/1997; Archives 67 722 consid. 3b, 2A.310/1997; Archives 66 470 consid. 3a, 2A.508/1995; Archives 66 479 consid. 2, 2A.247/1995; ATF 108 Ib 44 consid. 2b p. 47).

E. 3.2

Le recourant conteste l'existence même d'une créance fiscale que l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct estime de son côté à 350'000 fr.

E. 3.2.1

Si l'on fait abstraction des dividendes non déclarés sur les actions J. _____ AG, l'existence de la créance fiscale implique que le recourant puisse être considéré comme un commerçant professionnel de titres. Il conteste que tel soit le cas.

Il s'agit donc d'examiner s'il est vraisemblable - sans trancher définitivement la question qui relève de la procédure ordinaire de taxation - que la gestion du patrimoine du recourant relevait d'une activité lucrative indépendante, au sens de l' art. 18 LIFD , ou s'il n'a fait qu'administrer sa fortune privée. Ainsi que le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le préciser (RDAF 2001 II 233, 2A.4/1998), un degré de financement substantiel par des fonds étrangers, un chiffre d'affaires annuel relativement élevé avec une mise de fonds importante et une prise de risque considérable sont des indices que le contribuable gère son portefeuille-titres non pas uniquement de manière dynamique, mais aussi de façon systématique et méthodique. Constituent également des indices allant dans le sens d'une activité lucrative, la fréquence des transactions et une courte durée de possession. Il en va de même du rapport étroit avec les affaires, ou l'activité professionnelle du contribuable, la mise en oeuvre de connaissances techniques spéciales, le fait d'agir conjointement avec d'autres personnes actives dans le domaine en cause. Il importe d'ailleurs peu que le contribuable n'agisse pas lui-même: il doit en effet se laisser opposer les activités déployées par le gestionnaire de son choix. Chacun de ces indices peut, en conjonction avec d'autres, mais le cas échéant également à lui seul, suffire pour faire conclure à une activité lucrative indépendante.

La plupart de ces indices se trouve réalisée dans le cas particulier. De son propre aveu, le recourant a emprunté à son beau-frère la somme de 500'000 fr. pour l'investir dans une opération à haut risque sur le compte auprès de B. _____ SA. Comme l'autorité intimée le relève pertinemment, compte tenu de la fortune du recourant à cette époque (environ 164'000 fr.), le degré de financement par des fonds étrangers peut être qualifié d'élevé, la prise de risque peut être qualifiée d'importante, de même que la mise de fonds. Les opérations passées sur les comptes auprès de C. _____ SA et de B. _____ SA ont été

fréquentes, régulières et systématiques. Elles trahissent une gestion de portefeuille orientée vers le bénéfice et pas seulement vers le maintien de la valeur. Il existe une étroite relation entre l'activité professionnelle de cambiste du recourant et son commerce de titres. De surcroît, il s'est entouré de spécialistes actifs dans le même domaine.

Il apparaît dès lors vraisemblable que le recourant a agi, dans la gestion de son portefeuille, à la manière d'un commerçant professionnel de titres. Il s'ensuit que devaient être repris les rendements réalisés en cette qualité sur les divers comptes.

E. 3.2.2

Pour déterminer les reprises, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct explique avoir calculé le rendement des comptes non déclarés en prenant la différence entre le solde du début et le solde de fin d'année, augmentée des retraits de fonds et diminuée des apports de fonds. Le recourant ne conteste ni ce mode de calcul, ni l'exactitude des résultats obtenus de la sorte. Il faut donc admettre que, dans cette mesure, l'existence de la créance fiscale a été rendue vraisemblable.

L'autorité intimée a, en outre, répertorié tous les prélèvements et versements de fonds opérés par le recourant sur les comptes déclarés ou non. En l'absence de justificatifs quant à l'utilisation de ces fonds, elle a estimé qu'ils avaient été réinvestis dans des opérations financières. Pour en déterminer le rendement, elle leur a appliqué le taux d'intérêts fixé chaque année par l'Administration fédérale des contributions. Elle a ensuite repris les montants ainsi déterminés comme revenu imposable réalisé par le recourant en tant que commerçant professionnel de titres.

Le recourant qualifie cette manière de procéder d'arbitraire. Il y voit un renversement du fardeau de la preuve et une violation de la présomption d'innocence. Il estime que ce calcul "ne repose sur rien".

Il sied de rappeler que, à ce stade, s'agissant d'une demande de sûretés, le Tribunal fédéral ne revoit la situation que sous l'angle de la simple vraisemblance, dans le cadre d'un examen *prima facie*. Vue sous cet angle, la décision attaquée résiste à la critique.

Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, cette autorité doit prouver que l'imposition est incomplète (RDAF 1998 II 179 consid. 10a p. 194, 2P.432/1996 ; 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989). La jurisprudence n'exige toutefois pas de l'autorité compétente une certitude absolue, mais seulement la conviction que les éléments sur lesquels les rappels et les amendes sont fondés ont été soustraits avec une vraisemblance confinante à la certitude. Il se justifie en revanche de laisser à la charge du contribuable la preuve du contraire de ce que prétend le fisc lorsque l'état de fait admis par celui-ci sur la base d'indices précis est très vraisemblable. "L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables" (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, p. 142; voir aussi Walter Ryser / Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, p. 462).

Il faut tenir compte de considérations de deux ordres. D'une part, si l'on fait le total des salaires perçus par le recourant durant la période en cause, des rendements tels qu'ils

peuvent être reconstitués par l'analyse des divers comptes non déclarés et des autres prélèvements et retraits dont il est question, on doit constater que le recourant a disposé de liquidités excédant largement ses besoins personnels, tels qu'ils peuvent être raisonnablement supputés. On doit également constater que le recourant n'a pu donner aucune explication concrète et crédible de certains retraits portant sur des sommes particulièrement importantes. D'autre part, il est constant que le recourant s'est livré à une gestion de son portefeuille caractérisée par la fréquence des opérations et leur caractère régulier et systématique, ainsi que par une orientation vers le bénéfice plutôt que le simple maintien de la valeur (cf. consid. 3.2.1). Il est dès lors à tout le moins vraisemblable qu'il ait réinvesti dans des opérations financières les montants dont il n'a pu justifier la destination, respectivement la provenance.

Il eut ainsi appartenu au recourant de renverser la vraisemblance découlant des considérations précitées en justifiant l'emploi des montants en question. Ne l'ayant pas fait, il ne saurait se plaindre de renversement du fardeau de la preuve, ni, partant de violation de la présomption d'innocence - en tant que règle de répartition dudit fardeau - et d'arbitraire dans l'établissement des faits.

E. 3.2.3

Les méthodes utilisées par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct pour estimer les reprises pour l'impôt fédéral direct pour les périodes en cause, ainsi que les résultats obtenus, sont suffisamment convaincants dans le cadre d'un examen limité à la vraisemblance. La décision du 19 janvier 2004 fixant le rappel en matière d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000 à 145'072.40 fr. ainsi que l'examen des faits rappelés ci-dessus suffisent à rendre vraisemblable l'existence de la dette fiscale.

E. 3.3

La créance en cause étant vraisemblable, il s'agit de déterminer si l'un des cas de séquestre de l' art. 169 al. 1 LIFD est réalisé.

Il est constant que, en date du 15 juillet 2003, le recourant a quitté son domicile dans le canton de Vaud pour une adresse inconnue. L'autorité en conclut, sans être contredite, qu'il n'a plus de domicile en Suisse. Il faut donc considérer que le premier cas de séquestre mentionné par l' art. 169 al. 1 LIFD se trouve réalisé en l'espèce. Le second le serait d'ailleurs également, le recourant ayant, des années durant, systématiquement dissimulé aux autorités de taxation une part considérable de son revenu, et que très partiellement répondu, en procédure, aux demandes de renseignements qui lui étaient adressées (RDAT 1998 II 20t consid. 4c, 2A.326/1997; Archives 66 479 consid. 2, 2A.247/1995; Archives 65 386 consid. 3, 2A.81/1994).

E. 3.4

Il faut encore examiner si le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré.

Le recourant soutient que tel est le cas, le montant des sûretés réclamées étant sans proportion avec le montant des reprises d'impôt et avec "l'éventuelle amende qui pourrait être prononcée". Il s'indigne que celle-ci soit déterminée "d'après un schéma basé sur le rapport existant entre les montants d'impôts prétendument soustraits ... et l'impôt dû" et non pas en fonction de la culpabilité du contribuable.

L'autorité intimée a estimé les éléments de revenus non déclarés ou erronés pour les années 1993 à 2000 à 1'361'324 fr. La décision du 19 janvier 2004 a fixé le rappel en matière d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000 à 145'072.40 fr. En ce qui concerne le montant de l'amende, selon l' art. 175 al. 2 LIFD , si, en règle générale, elle est fixée au montant de l'impôt soustrait, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant en cas de faute légère ou, au plus, triplée en cas de faute grave. Cette disposition permet donc aux autorités fiscales de fixer la quotité de l'amende en fonction de la culpabilité du contribuable et selon une large fourchette. L'autorité intimée explique que, dans le cas particulier, la faute du recourant doit être qualifiée de moyenne à grave, ce qui justifie pleinement une amende d'une fois et demie le montant de l'impôt soustrait. Celle-ci a été fixée dans la décision du 19 janvier 2004 pour l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1995-1996, 1997-1998, 1999-2000, à 206'300 fr.

Le montant total de la créance se monte ainsi à 351'372 fr. Les sûretés demandées, soit 350'000 fr., équivalent au montant du rappel d'impôts (145'072 fr.) et à une amende égale à une fois et demie (206'300 fr.) cet impôt. Le montant des sûretés n'est ainsi nullement disproportionné.

E. 4

Il résulte de qui précède que le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté. Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 159 al. 2 OJ).

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