

BGer 2C_819/2009 vom 28. September 2010

Bundesgericht, 2010-09-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_819_2009

FR: TF 2C_819/2009 du 28 septembre 2010

IT: TF 2C_819/2009 del 28 settembre 2010

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué concerne le calcul du revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2003. Comme ces domaines relèvent du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l' art. 82 let. a LTF . L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, l'imposition du revenu étant une matière harmonisée aux art. 7 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est donc aussi réservée par l' art. 73 al. 1 LHID (cf. ATF 134 II 186 ss).

E. 1.2

L'autorité précédente a rendu une seule décision valant pour l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct, ce qui est admissible (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.), dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (voir infra consid. 5). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours au Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264).

E. 1.3

Déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Par ailleurs, il a été interjeté par les contribuables destinataires de la décision attaquée et qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 1.4

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - soit arbitrairement (ATF 133 III 393 consid. 7.1 p. 398) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant lui (art. 99 al. 1 LTF).

I. Impôt fédéral direct

E. 2.1

Selon l' art. 26 al. 1 LIFD , le contribuable qui exerce une activité lucrative dépendante peut déduire du total de ses revenus imposables (cf. art. 25 LIFD) à titre de frais professionnels,

outre les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a) et les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b), "les autres frais indispensables à l'exercice de la profession" (let. c).

D'après l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1), sont déductibles "les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui".

Selon la jurisprudence et la doctrine, sont déductibles non seulement les dépenses effectuées dans le but de réaliser le revenu (critère de finalité), mais encore celles causées directement par l'activité lucrative (critère de causalité). Dans ce dernier cas, il s'agit de dépenses involontaires, consécutives à la réalisation d'un risque inhérent à l'exercice de l'activité lucrative et qui ne peut être évité sans autres mesures. Ces conditions peuvent être remplies non seulement lorsque des dommages-intérêts sont versés au titre d'une responsabilité causale, mais aussi en cas de responsabilité pour faute, comme celle des organes d'une société (arrêt 2C_566/2008 du 16 décembre 2008 consid. 2.2, in StE 2009 B 22.3 no 99, RF 64/2009 p. 561; Jean-Blaise Eckert, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, nos 2 ss ad art. 26 LIFD et les références).

Pour être déductibles, les dommages-intérêts doivent se trouver dans un rapport suffisamment étroit avec l'exercice de l'activité lucrative. Tel est le cas si le risque qui s'est réalisé apparaît comme inhérent à cette activité et que l'on doit s'en accommoder. Dans cette situation, en effet, la capacité contributive, déterminante pour l'imposition, s'en trouve affectée. Ne sont en revanche pas déductibles les dommages-intérêts qui ne découlent pas de la réalisation d'un risque habituellement encouru dans l'exercice de l'activité en cause. Il en va ainsi par exemple lorsque la responsabilité du contribuable est engagée du fait d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire d'un comportement intentionnel (arrêts 2C_566/2008, précité, consid. 2.3; 2A.29/1993 du 23 juin 1994 consid. 3, in Archives 64 p. 232, StE 1995 B 22.3 no 56, RDAF 1996 p. 404; 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 5.1, in StE 2002 B 23.45.2 no 2, RDAF 2002 II p. 315, PJA 2003 p. 1232).

Selon l'arrêt précité 2C_566/2008, pour juger de la déductibilité sur le plan fiscal de versements à titre de dommages-intérêts, il faut d'abord se demander si et jusqu'à quel point l'on pouvait attendre du contribuable qu'il évite d'avoir à verser de telles indemnités. Cette question est étroitement liée à celle de savoir si et dans quelle mesure le versement peut être rattaché à un risque habituel dans l'exercice de l'activité lucrative. Le Tribunal fédéral a à cet égard abordé le problème de la gravité de la faute comme élément de la responsabilité (civile). En réponse à la critique de la doctrine selon laquelle la faute ne doit pas être en tant que telle un critère pour la déduction, il a relevé que les circonstances entourant la responsabilité n'importent pas en vue de déterminer la réprobation morale attachée au comportement du contribuable, mais plutôt dans la mesure où elles permettent d'établir le lien avec l'activité lucrative et en particulier de savoir à quel point le risque encouru était inhabituel et pouvait être évité. C'est d'ailleurs pourquoi la jurisprudence n'a pas tranché la question de savoir si l'existence d'une négligence grave exclut de manière générale la déduction au plan fiscal des dommages-intérêts. Pour se prononcer à ce sujet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, la gravité de la faute n'étant qu'un élément parmi d'autres. Un autre aspect à prendre en compte est la nature et l'importance du préjudice causé. A cet égard, il importe par exemple de savoir si le

contribuable a causé un dommage à sa propre entreprise. Sous l'angle du caractère inhabituel et évitable du risque encouru, il peut être significatif que celui-ci n'ait pas versé les cotisations aux assurances sociales dues en faveur des employés, car il s'agit là d'une obligation imposée à tous et qui est généralement observée (consid. 4.3 et la jurisprudence citée).

E. 2.2

En vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents, avec le concours du contribuable, lequel a un devoir de collaborer (cf. art. 123 al. 1, 126 al. 1 et 2, 130 al. 1 et 142 al. 4 LIFD). Ce devoir est limité par le principe de proportionnalité, qui exige que les renseignements demandés puissent présenter de l'importance pour la taxation du contribuable (ce qui n'est pas le cas notamment lorsqu'ils concernent exclusivement ses partenaires commerciaux). Il faut en outre que la collecte des informations n'occasionne pas de frais déraisonnables (ATF 133 II 114 consid. 3.2-3.5 p. 116 ss).

Lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, de questions juridiques complexes liées à des faits de nature à réduire la charge fiscale et qu'il appartient par conséquent au contribuable de prouver (cf. p. ex. arrêt 2C_154/2009 du 29 septembre 2009 consid. 5.2 et la jurisprudence citée), les autorités fiscales ne peuvent se décharger entièrement de leur obligation d'établir les faits d'office, en laissant le soin à ce dernier, sans connaissances juridiques particulières, de produire les pièces nécessaires à cette fin. Pour autant que le contribuable soit disposé à collaborer, il incombe aux autorités fiscales de lui indiquer les documents à fournir dans ce but (arrêt 2C_566/2008, précité, consid. 3.2).

E. 3.1

S'agissant de la violation du devoir de collaborer à l'établissement des faits, les recourants font valoir, d'une part, qu'ils ont "prouvé par pièces que les reproches formulés contre eux dans la demande du 24 décembre 2002 étaient infondés ou du moins non susceptibles de preuve sans expertise ad hoc" et, d'autre part, que les pièces demandées n'étaient pas pertinentes pour la cause à juger ou "du moins non susceptibles de renverser un état de fait découlant de l'ordonnance de non-lieu du 28 mars 2008 et qui s'imposait à l'autorité administrative en application du principe de l'autorité de la chose jugée". Par conséquent, on ne pourrait leur reprocher de n'avoir pas produit les documents requis et il serait contraire à l' art. 26 al. 1 let . c LIFD de leur refuser pour ce motif les déductions litigieuses.

E. 3.2

Selon l'état de fait établi par l'autorité précédente, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4 ci-dessus), l'Administration cantonale des impôts a demandé aux recourants, en procédure de réclamation (courrier du 1er juillet 2008), de produire notamment les documents suivants:

- "copie du dossier juridique concernant la transaction entre G._____ AG et X._____, D._____, E._____ et F._____ (copie de toutes les correspondances échangées entre les parties et celles des Tribunaux; causes civiles et pénales, copie de la plainte des masses en faillite des sociétés A._____ SA et C._____ SA; réf. PE98.014869-PKN, copie des correspondances relatives au procès devant la Cour civile; réf. CO03.00048/PMR/lbn, etc.)";

- "copie du dossier juridique concernant la convention pénale entre G. _____ Inc ainsi que G. _____ AG et X. _____ et D. _____ (copie de toutes les correspondances échangées entre les parties et celles des Tribunaux; causes civiles et pénales, copie de la dénonciation et plainte pénales, etc.)".

Les recourants n'ont pas produit les documents requis, en prétextant que ceux-ci avaient déjà été transmis aux différents offices concernés.

Il ressort de la "convention pénale" conclue en dates des 23 septembre et 10 octobre 2003 entre G. _____ Inc. et G. _____ AG, d'une part, ainsi que X. _____ et D. _____, d'autre part, que les sociétés précitées ont déposé le 16 avril 1997 une dénonciation et plainte pénale "à l'encontre des employés et des organes de A. _____ SA, ainsi que contre les collaborateurs de titulaires de franchises de A. _____ SA, notamment des filiales C. _____". Après plusieurs années d'instruction, l'ordonnance de renvoi a été notifiée le 14 décembre 2001 et l'audience du tribunal correctionnel a eu lieu le 19 mars 2003. A cette occasion, les parties sont parvenues à la conclusion que leur litige avait un caractère civil, ce qui a amené les sociétés en question à conclure ladite convention, par laquelle elles se sont engagées à retirer leur dénonciation et plainte pénale et leur constitution de partie civile.

E. 3.3

Quoi qu'en disent les recourants, les documents requis n'étaient pas dénués de pertinence pour déterminer si les dommages-intérêts correspondaient à un risque habituel de l'activité lucrative et se trouvaient ainsi dans un rapport suffisamment étroit avec elle pour qu'ils puissent être déduits fiscalement. En particulier, le prononcé de l'ordonnance de non-lieu ne rendait pas superflue la production de la plainte, même si elle contenait un résumé des reproches des plaignants. En outre, la remise de la correspondance échangée entre les parties à la procédure civile engagée le 24 décembre 2002 par le dépôt d'une action en responsabilité aurait permis de mettre en lumière les circonstances dans lesquelles la transaction du 30 septembre 2003 avait été conclue. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, le prononcé de l'ordonnance de non-lieu n'enlevait rien à la pertinence de cette correspondance, car les comportements de nature à fonder une responsabilité civile ne se confondent pas avec ceux que le droit pénal réprime. L'entrée en force de cette ordonnance n'aurait pas empêché le juge civil - si la procédure ne s'était pas achevée par une transaction - de juger X. _____ responsable civilement, nonobstant le non-lieu obtenu au pénal. Quant à la "convention pénale" des 23 septembre et 10 octobre 2003, elle a été conclue pratiquement en même temps que la transaction du 30 septembre 2003 et pour l'essentiel entre les mêmes parties. Dans ces conditions - et même s'il est vrai que la demande du 24 décembre 2002 ne se référait pas à la procédure pénale à laquelle ladite convention avait mis un terme -, on ne saurait dire que les pièces relatives à cette procédure étaient dénuées de pertinence en l'espèce. Il ressort en effet de la jurisprudence citée plus haut que d'éventuelles autres procédures en responsabilité, comme par exemple - mais pas exclusivement - celle portant sur le non-versement des cotisations aux assurances sociales, contribuent à élucider la question de la déductibilité des dommages-intérêts.

Les documents requis pouvaient ainsi présenter de l'importance pour la taxation des recourants.

E. 3.4

Les autorités fiscales ont en l'occurrence satisfait à leur obligation d'établir les faits d'office, puisqu'elles ont en particulier indiqué aux recourants - d'ailleurs assistés par un mandataire professionnel, contrairement à l'affaire à la base de l'arrêt précité 2C_566/2008 - les pièces que ceux-ci devaient encore produire. En ne fournissant pas les documents requis, qui présentaient de l'importance pour leur taxation, comme il a été dit, les recourants ont pour leur part manqué à leur devoir de collaborer et empêché les autorités fiscales d'élucider suffisamment les faits pour être en mesure de trancher la question (juridique) des liens entre les dommages-intérêts et l'exercice de l'activité lucrative. En vertu du principe selon lequel le défaut de collaboration ne doit pas profiter au contribuable (cf. à ce sujet Daniel Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, Archives 67 p. 452, 456), l'autorité de réclamation et, à sa suite, le Tribunal cantonal pouvaient considérer, sans violer le droit fédéral, que la condition y relative n'était pas remplie et, partant, refuser déjà pour ce motif la déduction litigieuse. Ils pouvaient de même refuser de déduire les frais d'avocat engagés pour la défense du recourant dans la procédure en responsabilité à laquelle la transaction du 30 septembre 2003 a mis un terme (cf. arrêts précités 2A.29/1993 consid. 3d et 2A.90/2001 consid. 6). Le point de savoir si les autorités précédentes pouvaient aussi refuser la déduction litigieuse au motif que X._____ avait commis l'infraction réprimée par l' art. 167 CP n'a ainsi pas à être tranché (sur les règles applicables lorsque la décision attaquée comporte une double motivation, cf. p. ex. arrêt 5A_806/2009 du 26 avril 2010 consid. 2 et 3.3 avec référence à l' ATF 133 IV 119 consid. 6.3 p. 120 s.).

II. Impôts cantonal et communal

E. 4

Conformément à l' art. 9 al. 1 LHID , l' art. 30 al. 1 let . c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS/VD 642.11) contient la même règle que l' art. 26 al. 1 let . c LIFD en ce qui concerne la déduction des frais indispensables à l'exercice de la profession. Par ailleurs, les art. 172 al. 1 et 176 al. 1 et 2 LI définissent le devoir de collaborer du contribuable de la même manière que les art. 123 al. 1 et 126 al. 1 et 2 LIFD (cf. aussi art. 42 al. 1 et 2 LHID et ATF 133 II 114 consid. 3.5 p. 118). Par conséquent, il peut être renvoyé s'agissant de l'impôt cantonal et communal à la motivation présentée en matière d'impôt fédéral direct. Partant, le refus d'admettre en déduction les dommages-intérêts de 250'000 fr. ainsi que les frais d'avocat de 40'000 fr. n'apparaît pas non plus contraire au droit harmonisé.

E. 5

Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que les impôts cantonal et communal.

Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire, solidairement entre eux (cf. art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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