

VD_OMNI FI.1987.0013 vom 26. August 1987

VD Tribunal cantonal, 1987-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1987.0013

FR: VD_OMNI FI.1987.0013 du 26 août 1987

IT: VD_OMNI FI.1987.0013 del 26 agosto 1987

Regeste

c/ ACI | L'exploitant d'un cabinet fiscal qui conduit des opérations fiduciaires est astreint à l'inscription au RC et, partant, à l'obligation de tenir des livres, comme l'exige l'art. 43 AIFD

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 24.03.1994 FI.1987.0013

c/ ACI | L'exploitant d'un cabinet fiscal qui conduit des opérations fiduciaires est astreint à l'inscription au RC et, partant, à l'obligation de tenir des livres, comme l'exige l'art. 43 AIFD

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 24 mars 1994

_____ sur le recours formé par A. _____, à La Croix-sur-Lutry; contre la décision rendue sur réclamation le 26 août 1987 par la Commission d'impôt et recette du district de Lavaux, confirmant son assujettissement à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD.

***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président J. Koelliker, assesseur C.-F. Constantin, assesseur constate en fait : _____ A. _____ A. _____ exploite depuis 1979 un bureau, inscrit au registre du commerce sous la raison individuelle "Cabinet fiscal A. _____". Il est simultanément actionnaire à hauteur de 50% de B. _____ SA et à hauteur de 40% de C. _____ SA. Le chiffre d'affaires réalisé par l'intéressé, calculé sur la base des encaissements, s'est élevé régulièrement de 1979 à 1983, passant de Fr. 82'662.-- à Fr. 813'984.--. L'activité principale du recourant est celle d'un conseiller fiscal, comme l'indique d'ailleurs l'inscription au registre du commerce. A ce titre il exécute divers mandats en rapport avec la fiscalité: déclarations d'impôt, représentation de contribuables devant les autorités, rédaction de mémoires de recours notamment. Une partie importante de sa clientèle se recrute parmi les étrangers imposés à forfait selon les dispositions de l'art. 18 bis AIFD. Cependant A. _____ assume également de nombreux mandats d'administrateur de sociétés suisses, agissant dans ces cas fréquemment à titre fiduciaire; les actions souscrites par lui ne figurent pas dans son état des titres et, selon ses propres allégations et l'attestation qui lui a été délivrée par D. _____, sont déposées systématiquement dans des safes ouverts au nom de B. _____ SA. Il gère également à titre fiduciaire certaines sociétés étrangères, notamment de droit panaméen ou de droit du Liechtenstein. Au surplus, il procède pour ses clients à de nombreuses démarches liées à la constitution de sociétés anonymes et de fondations, voire à leur liquidation. Le recourant admet également déployer une activité importante dans le domaine de la police des étrangers. Dans la foulée, il accomplit souvent d'autres opérations liées, procédant fréquemment à des paiements pour des clients ou entreprenant encore d'autres démarches, par exemple auprès de l'AVS ou de compagnies d'assurances. Lors du dépôt de sa déclaration d'impôt pour la période 1985-1986, le 8 décembre 1985, A. _____ a annoncé qu'il exerçait désormais une activité lucrative dépendante à compter du 31 décembre 1984

au sein de la société "Cabinet fiscal A. _____ SA" constituée le 29 novembre 1984; il demandait ainsi une taxation intermédiaire au 31 décembre 1984. B. _____ Ayant annoncé la réalisation d'un bénéfice en capital, sous ch. 10 de la déclaration d'impôt précitée, A. _____ a été invité à déposer encore des formules en vue de l'imposition des bénéfices en capital canton/commune et AIFD pour 1984; la première de ces déclarations a été déposée le 17 mars 1986. Compte tenu d'une correction effectuée postérieurement, cette déclaration porte essentiellement sur un montant de Fr. 400'000.--, correspondant à la clientèle, et de Fr. 360'318.--, correspondant à des honoraires pour travaux en cours (après correction). En revanche, dans sa lettre d'accompagnement du 17 mars 1986, l'intéressé a d'emblée déclaré ne pas être assujetti à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD et il s'est dispensé en conséquence de déposer la déclaration correspondante. Par lettre du 10 novembre 1986, il a confirmé qu'il contestait son assujettissement à l'impôt précité; il a même qualifié sa démarche de réclamation. C. _____ Par décision de taxation d'office du 27 janvier 1987, l'Administration cantonale des impôts a adressé au contribuable une taxation du bénéfice en capital à forme de l'art. 43 AIFD, arrêtant le bénéfice en capital imposable à Fr. 684'611.--, dégageant un impôt de Fr. 78'589.--. A. _____ a contesté cette taxation par un acte intitulé recours, adressé à la Commission cantonale de recours en matière d'impôt, dont il a transmis un double à l'ACI en le qualifiant de réclamation. Par décision sur réclamation du 26 août 1987, la Commission d'impôt et recette de district de Lavaux a confirmé l'assujettissement de A. _____ à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD; elle n'a en revanche pas statué sur la réclamation dirigée contre la taxation d'office; c'est contre cette décision que A. _____ a recouru par acte du 9 septembre 1987; en substance, il fait valoir qu'il exerce une profession libérale et que, partant, il n'est pas astreint à tenir des livres et ne remplit dès lors pas l'une des conditions posées pour l'imposition prévue par l'art. 43 AIFD. Ce recours, qui avait été adressé exclusivement à l'ACI, n'a été transmis au Tribunal administratif, entré en fonction le 1er juillet 1991, que le 4 mai 1993 avec la réponse de l'autorité intimée. Le recourant a produit une réplique en date du 28 mai 1993 et l'ACI une duplique en date du 5 juillet suivant. Considère en droit : _____

1. a) En l'état, le Tribunal administratif est saisi exclusivement d'un litige portant sur l'assujettissement ou non à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD, seul point tranché par la décision sur réclamation du 26 août 1987. Par courrier du 21 janvier 1994, les parties ont été interpellées sur la question d'une éventuelle suspension de la procédure de recours pour permettre à l'autorité compétente de statuer également, par la voie d'une décision sur réclamation, sur la taxation du bénéfice en capital prétendument soumis à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD. A. _____ s'est déterminé le 2 février 1994 en demandant avant toute chose l'annulation de la taxation d'office du 27 janvier 1987, quand bien même la réclamation qu'il a interjetée contre cette dernière décision n'a pas été tranchée; quant à l'ACI, elle a invité expressément le tribunal à trancher préalablement la question de l'assujettissement à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD. Compte tenu de l'art. 58 LJPA, la suspension de la présente procédure ne saurait être ordonnée, vu l'absence d'une requête commune des parties ou d'accord de celles-ci sur ce point. On précisera encore que la faculté, pour l'autorité fiscale, de rendre des décisions préjudicielles, notamment en matière d'assujettissement, est admise par la jurisprudence (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 323 et références citées). b) Le recourant a requis l'audition de son ancien collaborateur, E. _____, pour déterminer la nature des affaires traitées par sa raison individuelle. Cette mesure d'instruction s'avère inutile; le recourant admet en effet à plusieurs reprises que ses activités s'étendent aux opérations fiduciaires (v.

par exemple lettre du 28 juin 1985 et la liste des sociétés pour lesquelles l'intéressé est intervenu pour des agissements fiduciaires; v. aussi p. 4 du mémoire de recours), ce qui constitue une circonstance décisive, comme on le verra ci-après. Le tribunal ne donnera donc pas suite à la requête du recourant sur ce point. 2. a) Selon l'art. 43 al. 1 AIFD, si l'assujettissement à l'impôt cesse ou qu'il soit procédé à une taxation intermédiaire (art. 96), un impôt annuel entier est dû, en plus de l'impôt ordinaire sur le revenu, sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur au sens de l'art. 21 al. 1er lettres d et f, réalisés durant la période de calcul et la période de taxation, au taux applicable à ce dernier revenu. D'après l'art. 21 al. 1 lettre d AIFD, tombent en particulier dans le calcul de l'impôt, les bénéfices en capital qui sont obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise (cf. ATF 115 Ib 265 consid. 1; arrêt Administration fédérale des contributions c. S. du 21 novembre 1991, in Revue fiscale 47/1992 p. 556). Les conditions d'une imposition des bénéfices en capital sont donc l'existence d'une fortune commerciale, l'obligation de tenir des livres et l'existence d'un acte de réalisation. b) Seule est litigieuse la question de savoir si, dans l'exercice de son activité de conseiller fiscal, le contribuable exploitait une entreprise astreinte à tenir des livres ou non. Autrement dit, il s'agit de déterminer si l'intimé avait l'obligation de se faire inscrire au registre du commerce; en vertu de l'art. 957 CO, seul est astreint à tenir une comptabilité celui qui a l'obligation de se faire inscrire au registre du commerce. Peu importe à cet égard que le propriétaire de l'entreprise se soit inscrit ou non spontanément au registre du commerce et qu'il ait ou non tenu de livres; cela ne joue pas de rôle dans l'application de l'art. 21 al. 1 lettre d AIFD. Seule compte l'obligation d'inscription au registre du commerce (Archives 44 p. 286, 37 p. 38 et 110). c) Aux termes des art. 934 CO et 52 al. 1 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 7 juin 1937 sur le registre du commerce (RS 221.411; ORC), celui qui fait le commerce, exploite une fabrique ou exerce dans la forme commerciale quelque autre industrie est tenu de requérir son inscription sur le registre du commerce au lieu où il a son principal établissement. Est réputée entreprise, au sens de la susdite ordonnance, toute activité économique indépendante exercée en vue d'un revenu régulier (art. 52 al. 3 ORC). Rentrent, notamment, dans cette définition les opérations d'argent et d'encaissement (art. 53 let. A ch. 2 ORC), ainsi que les bureaux fiduciaires et de gérance (ch. 4 de la même disposition) sans égard à la recette brute annuelle atteinte par ces entreprises durant les douze mois immédiatement antérieurs au moment où se pose la question de l'inscription (art. 54 et 55 ORC). Dans l'ATF 79 I 177, le Tribunal fédéral a jugé ce qui suit: "Le recourant prétend qu'il n'exploite pas un bureau fiduciaire mais qu'il exerce simplement sa profession d'expert-comptable. Cette distinction est vaine. Le terme "fiduciaire" a un sens beaucoup plus étendu que les mots "fiducie" ou "fidéicomis". Il éveille l'idée de confiance et s'applique notamment à tout bureau auquel on confie des biens pour les garder ou les administrer. Or cette activité est très voisine de celle des experts-comptables. Ces derniers procèdent la plupart du temps à des opérations fiduciaires et, inversement, les fiduciaires sont souvent chargés de la tenue de livres, d'expertises et de contrôles. On ne saurait donc distinguer entre ces deux genres d'activités (cf. RO 64 I 341) et l'on doit admettre que les bureaux de comptabilité tombent sous le coup de l'art. 53 litt. A ch. 4 ORC. En l'espèce, cette conclusion s'impose d'autant plus que le recourant intitule lui-même son entreprise "bureau fiduciaire et de comptabilité" et que son papier à lettres indique qu'il se charge de "tous actes fiduciaires." L'ATF 64 I 341 rappelait d'ailleurs que "les bureaux fiduciaires" au sens de la disposition précitée doivent être

compris comme des entreprises qui se consacrent à des opérations à caractère fiduciaire, cette règle ne visant pas directement l'activité comptable, qu'il s'agisse de tenue de livres, d'expertise judiciaire ou extra-judiciaire, de contrôle ou de révision. C'est bien en raison de la parenté entre les activités des bureaux fiduciaires, au sens étroit, et de celles des experts-comptables que l'ATF 79 I 177 a jugé que l'une et l'autre de ces professions étaient soumises à l'obligation d'inscription au registre du commerce. d) Au regard de la jurisprudence qui précède, il apparaît décisif de savoir si le recourant effectuait ou non des opérations à titre fiduciaire. L'autorité intimée affirme que le recourant a conduit de telles opérations et celui-ci l'admet lui-même (v. notamment lettre du 28 juin 1985 déjà citée). En effet, on constate que A. _____ s'est vu confier la tâche d'administrer diverses sociétés, suisses ou étrangères, à titre fiduciaire; tel est le cas des sociétés F. _____ SA à _____, G. _____ SA à _____, H. _____ SA à _____, I. _____ SA à _____, J. _____ SA à _____, K. _____ SA à _____, L. _____ selon la méthode du Dr _____ SA à _____, M. _____ SA à _____, N. _____ à _____. L'énumération qui précède suffit à démontrer que les agissements fiduciaires du recourant ne présentent pas un caractère purement ponctuel. Le recourant relève à ce propos que sa profession de conseiller fiscal ne lui a jamais permis d'obtenir que des mandats dans des sociétés de domicile, constituées uniquement pour des raisons fiscales; il ajoute certes que ces sociétés sont en fait gérées par des banques et non par lui-même et qu'elles n'exercent aucune activité commerciale. Il souligne en outre qu'aucune comptabilité n'est tenue pour les sociétés étrangères et que les comptes des sociétés de domicile suisse sont établis ou suivis par B. _____ SA, voire par d'autres fiduciaires. Enfin les titres sont détenus soit par le client lui-même, soit par une fiduciaire, soit par une banque, mais jamais par le contribuable lui-même. Les circonstances avancées sur ce point par le recourant ne sont pas déterminantes. En effet, le contrat de fiducie apparaît bien conclu entre le client étranger et A. _____ personnellement; cela ressort en particulier des honoraires d'administrateur qu'il a facturés à ces sociétés, puis encaissés par l'intermédiaire de son cabinet fiscal. On a vu plus haut que l'aspect comptable n'est pas déterminant au regard de la jurisprudence, celui-ci n'étant pas directement visé par les termes de "bureau fiduciaire" utilisés par l'art. 53 ch. 4 ORC; ceux-ci désignent en effet au premier chef les bureaux effectuant des opérations fiduciaires et ce n'est que par extension ou par analogie que le Tribunal fédéral a appliqué cette disposition aux fiduciaires, au sens communément admis aujourd'hui de ce terme en Suisse romande. Il n'est pas non plus décisif que A. _____ ait pris la précaution judicieuse de confier la détention des titres, reçus à titre fiduciaire, à une banque, ce par l'intermédiaire notamment de B. _____ SA; il ne s'agit en effet que d'une mesure particulière prise par l'intéressé dans le cadre général de l'exécution du mandat fiduciaire. Force est dès lors de retenir que A. _____ réalise à titre personnel des opérations fiduciaires, de sorte qu'il est astreint à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce et partant à tenir des livres, en application de l'art. 53 A ch. 4 ORC. e) Le recourant objecte qu'il exerce une profession libérale, qui s'apparente par de nombreux aspects à la profession d'avocat, ce qui exclurait à ses yeux l'obligation de s'inscrire au registre du commerce. A ce propos, le Tribunal fédéral a retenu que, sauf si elles sont liées à une activité commerciale, les professions libérales ne donnent pas lieu à une inscription obligatoire au registre du commerce selon les art. 934 al. 1 CO et 52 ss ORC (ATF 106 Ib 315; 100 Ib 347 consid. 1 et 350; 97 I 170 consid. 3a; 70 I 106; 63 I 192; v. également E. His, Commentaire bernois, no 61 ad art. 934 CO; Robert Patry, Grundlagen des Handelsrecht, in TDP VIII/1, p. 82 s.; le même, La notion d'entreprise commerciale en droit

administratif et fiscal suisse, in Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, p. 660 s., spécialement note 30; Bossard, Commentaire zurichois, no 25 ad art. 957 CO; Käfer, Commentaire bernois, no 70 ad art. 957 CO). On doit admettre, il est vrai, que le recourant exerçait une profession libérale, mais il n'en résulte pas encore que ses activités ne soient pas visées par l'exception réservée par la jurisprudence. Dans l'ATF 97 I 170, le Tribunal fédéral avait à juger le cas d'un notaire qui assumait également des mandats de gérance, ce qui est fréquent; il a dès lors retenu que cette profession était accompagnée d'une activité commerciale, ou plus exactement d'une activité, fût-elle accessoire, pour laquelle l'art. 53 ORC prévoyait l'obligation d'inscription au registre du commerce, pour en conclure que le notaire en question était astreint à tenir des livres. Il n'en va pas autrement dans le cas d'espèce; en effet, dans la mesure où A. _____ assume des mandats fiduciaires, il est tenu à l'inscription, peu importe que les autres activités qu'il exerce par ailleurs n'emportent pas une telle obligation. Cette solution est d'ailleurs cohérente avec la règle de l'art. 56 ORC pour les cas où l'intéressé est titulaire simultanément de plusieurs entreprises. Le recourant relève encore qu'il déploie des activités analogues sur de nombreux points à celles d'un avocat; or ceux-ci sont dispensés de l'obligation d'inscription au registre du commerce. On ignore si, dans la pratique, les avocats échappent toujours à cette obligation, quand bien même ils se livreraient également à des opérations fiduciaires; une telle solution ne serait vraisemblablement pas à l'abri de la critique, conformément à la jurisprudence citée plus haut (ATF 97 I 170, au sujet d'un notaire). A supposer que l'on puisse admettre l'existence sur ce point d'une pratique administrative illégale, le recourant ne pourrait pas encore prétendre à bénéficier de l'égalité de traitement avec les avocats dispensés à tort. On sait en effet que la jurisprudence exclut en principe le moyen tiré de l'égalité dans l'illégalité (sur ce point, v. André Grisel, Traité de droit administratif I 363 ss et références citées); en l'espèce, rien n'indique que, par le jeu de ce moyen dont le bien-fondé n'est admis qu'à titre exceptionnel, l'on doive assimiler l'activité du recourant exercée sous la raison individuelle "Cabinet fiscal A. _____", plutôt à celle d'un avocat - par hypothèse dispensé d'inscription bien qu'accomplissant des opérations fiduciaires - qu'à celle d'une fiduciaire, assurément astreinte à l'obligation d'inscription, suivant une pratique déjà fort ancienne (ATF 79 précité). Si les avocats sont, aujourd'hui encore, dispensés de l'obligation d'inscription, cela tient sans doute au fait que ce n'est que sous l'effet d'une évolution relativement récente que le champ d'activité de cette profession s'est étendu aussi - pour certains de ses membres - aux opérations fiduciaires. f) Le recourant voit en outre une violation du principe de la bonne foi dans la décision attaquée; l'autorité se mettrait en effet en contradiction avec elle-même en l'imposant, dans le cadre des taxations ordinaires, sur la base des encaissements, ce qui ne serait possible à ses yeux que s'agissant de professions libérales, et de le traiter, dans le cadre de la taxation du bénéfice en capital, comme une entreprise astreinte à tenir des livres. On relèvera tout d'abord que la solution juridique adoptée dans le cadre d'une taxation ne revêt pas l'autorité de la chose jugée dans le cadre d'une taxation ultérieure, de sorte que l'autorité fiscale a la faculté de s'écarter de la solution retenue antérieurement à ce propos (v. notamment ATF du 21 novembre 1991 in Revue fiscale 1993, 556, consid. 7). De même, il ne ressort aucunement du dossier que les autorités fiscales auraient fourni au recourant des assurances selon lesquelles il ne serait pas considéré comme astreint à tenir des livres. Il semble seulement avoir déduit de telles assurances de manière implicite du fait qu'il était taxé sur la base des encaissements et que l'autorité fiscale n'ait pas exigé de lui la production d'inventaires. Il semble tout d'abord que la méthode de taxation sur la base des encaissements soit également admise, dans la

pratique fiscale, pour certaines entreprises astreintes à tenir des livres. Au surplus, la question de l'obligation d'inscription au registre du commerce ne s'était pas posée auparavant; dès lors, on ne peut guère reprocher à l'autorité fiscale de s'être fondée jusque-là sur les indications données par le contribuable lui-même dans ses déclarations. L'attitude du contribuable lui-même n'est pas non plus exempte de contradictions. Celui-ci a en effet requis l'inscription de sa raison individuelle au registre du commerce; il affirme, il est vrai, avoir fait usage de la faculté que lui offre l'art. 934 al. 2 CO, sans qu'il soit lié à cet égard par une obligation. Cependant, cette faculté n'existe, selon la doctrine, que pour une entreprise au sens de l'art. 53 al. 2 ORC (Patry, in: Mélanges Zwahlen, p. 661); on pourrait ainsi déduire de l'inscription du recourant au registre du commerce qu'il admettait, implicitement en tout cas, constituer une entreprise, laquelle était astreinte à l'inscription dès lors que son chiffre d'affaires dépassait à l'évidence la recette brute minimum de Fr. 100'000.-- fixée à l'art. 54 ORC. Il résulte de ce qui précède que A._____, au moment déterminant dans la présente cause, était bien astreint à tenir des livres et remplissait dès lors toutes les conditions exigées pour l'imposition spéciale de l'art. 43 AIFD. Son recours doit ainsi être rejeté. 2. Vu l'issue du recours, un émolument de Fr. 4'000.-- sera mis à la charge du recourant débouté (art. 55 LJPA). Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation, du 26 août 1987, confirmant l'assujettissement du recourant à l'impôt spécial de l'art. 43 AIFD est maintenue. III. Un émolument de Fr. 4'000.-- (quatre mille francs) est mis à la charge du recourant A._____. Lausanne, le 24 mars 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le p r é s i d e n t : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint Le présent arrêt est susceptible d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans un délai de 30 jours dès sa communication (art. 97 ss OJF).

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