

VD_OMNI FI.1996.0057 vom 5. November 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-11-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0057

FR: VD_OMNI FI.1996.0057 du 5 novembre 1996

IT: VD_OMNI FI.1996.0057 del 5 novembre 1996

Regeste

c/ACI | Le délai de prescription absolue de l'art. 98a al. 4 LI vaut également en procédure de rappel d'impôt et d'amende, pour soustraction. Rapports avec LI-109 et CPS 72 ch 3 Droit intertemporel. (RECOURS PARTIELLEMENT ADMIS PAR LE TRIBUNAL FÉDÉRAL).

Erwägungen

E. 18

avril 1991 en la cause A., cons. 2b, reproduit in : RDAF 1992 p. 198). Dans la première décision citée ci-dessus, le Tribunal fédéral a encore relevé que le juge, confronté à l'examen de questions de nature technique, pouvait à bon droit s'imposer une certaine retenue à l'égard des préavis de services cantonaux spécialisés (en l'occurrence, il s'agissait du Service vaudois des eaux et de la protection de l'environnement). b) Dans la présente cause, on peut tout d'abord se demander si le recourant a requis en temps utile qu'une expertise soit ordonnée. On se réfère à ce sujet à l'avis d'instruction du 5 août 1996, ainsi qu'aux avis subséquents. On laissera cependant ce point irrésolu, compte tenu du caractère peu formaliste de la procédure de recours devant le Tribunal administratif. c) En l'occurrence, la société simple A. _____ - B. _____ fournissait, en annexe à la déclaration d'impôt de ses associés, un bilan et un compte d'exploitation établis par la Fiduciaire Bornand SA. Ces documents, élaborés par des professionnels, présentent toutes les apparences d'une comptabilité régulière; peu importe à cet égard les déclarations faites par Jacques Bornand devant le juge pénal, selon lesquelles cette comptabilité n'était établie qu'à des fins fiscales, dès lors que rien ne le laissait apparaître. En particulier, le compte d'exploitation pour l'exercice 1981 indiquait le solde de divers comptes de charges, de manière détaillée et précise; on trouvait en outre au crédit, sous la rubrique "honoraires encaissés y compris frais récupérés" un montant total de 1'044'088 fr. 55, ce qui dégagait un "Revenu 1981" de 238'864 fr. 70. Le compte d'exploitation de l'année 1982 se présentait exactement de la même manière. Le revenu du recourant devait dès lors pouvoir être établi sur la base d'une telle comptabilité, par application analogique de l'art. 54 LI (v. d'ailleurs l'art. 23 lit. b LI, qui déclare applicable à l'activité commerciale exercée en raison individuelle les règles des art. 55a et 55b LI, lesquels figurent dans le chapitre consacré à l'imposition des personnes morales). Tel était est clairement l'intention du contribuable, démontrée par l'audition de Jacques Bornand devant le juge pénal; l'autorité fiscale, au demeurant, ne se serait sans doute pas écartée de cette comptabilité, s'il n'était apparu par la suite que celle-ci n'était pas exacte. En effet, il est à tout le moins établi que le montant du "Revenu 1981" de 238'864 fr. 70 (comme aussi le montant, indiqué dans le compte d'exploitation, des honoraires encaissés) n'est pas conforme à la réalité; il en va de même s'agissant du "Revenu 1982" (comme des honoraires encaissés, figurant dans le compte

d'exploitation 1982). On peut relever incidemment que, pour les exercices suivants, les fiduciaires mandatées par le recourant ont procédé à un redressement des comptes, entaché des mêmes irrégularités; elles ont repris les montants résultant des différents comptes de charges, en corrigeant pour le surplus essentiellement les postes figurant au crédit du compte d'exploitation. Elles ont encore relevé que le résultat obtenu à l'issue d'un très long travail de redressement restait imparfait et imprécis. S'agissant des années de calcul 1981 et 1982, les mandataires de A. _____ et B. _____ ont eux-mêmes refusé de refaire la comptabilité de ces deux exercices; c'est donc l'inspecteur chargé du dossier qui s'est attelé à ce travail, par une analyse, en parallèle, des comptes-courants commerciaux de la société simple et des comptes personnels des associés. A l'issue de ce travail, le Département des finances a déposé une dénonciation auprès du juge pénal, notamment pour violation de l'art. 129 bis LI; depuis lors, le recourant s'est battu devant le juge pénal, non sans un certain succès; en revanche, dans le cadre de la procédure de soustraction engagée contre lui par l'autorité fiscale, le recourant n'a plus guère fourni d'éléments susceptibles de contribuer à la détermination de ses propres revenus, en particulier ceux des années de calcul 1981-1982; il n'a pas non plus fait usage de son droit d'être entendu à réception de l'avis de prochaine clôture qui lui a été adressé par l'autorité intimée à fin 1995 et ne s'est déterminé dans la procédure de recours devant le Tribunal administratif sur les questions de fond qu'à l'audience du 8 octobre 1996. aa) Le recourant fait tout d'abord valoir que les chiffres dégagés par l'autorité intimée pour cerner le revenu professionnel du recourant seraient fantaisistes; c'est notamment ce qui résulte de la pièce établie par Jean-Pierre Defago, intitulée "Revenu professionnel de M. A. _____". Ce document, pour chaque année de calcul, énumère quatre chiffres censés correspondre au revenu professionnel retenu par l'autorité intimée, à divers moments de la procédure; or chacun de ces quatre chiffres varie dans une mesure considérable, ce qui attesterait la thèse d'un travail dépourvu de sérieux. Cependant, le chiffre de 431'389 fr. (évoqué sous chiffre 1 du document précité) ne constitue pas le revenu professionnel de A. _____, mais figure (dans le tableau annexé à la dénonciation pénale, sous pièce 14) sous la rubrique "Soustraction d'honoraires", correspondant au total des honoraires non déclarés par la société simple pour l'année de calcul 1981. Le recourant évoque également un montant de 338'000 fr., selon une lettre de l'administration au juge informateur, du 28 avril 1995 (il s'agit du recours au Tribunal d'accusation contre l'ordonnance de non-lieu); en réalité, ce montant correspond à des prélèvements privés et non au montant du revenu du contribuable. Enfin, les chiffres comparés plus bas par le même document (selon avis de taxation du 18 décembre 1995, recte avis de prochaine clôture, respectivement selon document déposé au tribunal) comportent des différences, certes, d'ailleurs beaucoup plus faibles; mais elles s'expliquent, dans la mesure où le dernier chiffre évoqué (soit 391'764 fr. pour l'année de calcul 1981) ne tient pas compte des revenus de titres et placements fiduciaires commerciaux que l'avis de prochaine clôture a également pris en considération. Cela étant, le document intitulé "Revenu professionnel de M. A. _____" remis au tribunal lors de son audience n'est nullement de nature à ébranler les calculs présentés par l'ACI, qui restent au contraire parfaitement convaincants. bb) Le recourant met en doute encore les chiffres retenus, en soutenant que les montants obtenus par l'inspecteur, à l'issue de son contrôle, feraient abstraction, au crédit des comptes bancaires commerciaux de la société simple, d'apports éventuels effectués par les associés; cependant, aucun indice concret de tels apports n'a jusqu'ici été fourni par le mandataire de A. _____; plus encore, ce dernier ne paraît pas avoir de souvenir de tels apports et il n'a fourni, en tous les cas, aucune pièce de nature à en

confirmer l'existence. d) Au demeurant, sur la base d'une appréciation anticipée des preuves, on ne voit guère qu'une expertise soit ici de nature à établir des faits qui n'ont pas pu l'être jusqu'ici par pièces; la requête du recourant tendant à ce qu'une telle mesure d'instruction soit ordonnée sera donc écartée. De surcroît, s'il est démontré que certains montants ont été éludés, rien n'empêche le tribunal de le constater aujourd'hui, sans qu'il attende le résultat d'une expertise établissant par ailleurs que d'autres revenus encore ont été soustraits ou au contraire ne l'ont pas été. On réservera cependant l'appréciation ci-après des preuves par le tribunal, cela dans le cadre de l'examen des reprises, d'une part, puis dans celui des prononcés d'amendes, d'autre part. 6.

On relèvera tout d'abord que, en matière de charge de la preuve, la jurisprudence récente du Tribunal fédéral a évolué quelque peu. Auparavant, en procédure de rappels d'impôts et d'amendes, les autorités fiscales devaient apporter la preuve que l'imposition était incomplète; cependant, il se justifiait de laisser au contribuable le soin de prouver le contraire de ce que prétendait l'autorité fiscale, lorsque des indices précis rendaient très vraisemblable l'état de fait admis par cette autorité (Archives 60, 404 = RDAF 1993, 32). Cette solution a cependant été abandonnée s'agissant de la sanction de l'amende, soit en droit pénal fiscal, dans la mesure où elle aboutissait à écarter la présomption d'innocence (ATF, postérieur au précédent, du 15 novembre 1991, RDAF 1992, 324, spéc. p. 333). En revanche la répartition de la charge de la preuve, telle qu'elle résulte de l'arrêt précité, paru à la RDAF 1993, 32, conserve toute sa valeur s'agissant des reprises opérées par l'autorité fiscale, fût-ce dans le cadre d'une procédure de soustraction (dans le même sens, TA, arrêt du 6 octobre 1993, FI 91/036). Il convient dès lors de vérifier ici si les reprises opérées par la décision attaquée, tant pour arrêter le revenu que pour déterminer la fortune imposables, sont justifiées, en application des principes qui viennent d'être rappelés. a) En l'état, il est établi que les montants comptabilisés sous la rubrique "Revenu 1981", respectivement "Revenu 1982" de la société simple ne correspondent pas à la réalité. En substance, la procédure choisie consistait à opérer le total des frais généraux, puis de majorer ce chiffre à l'aide des coefficients expérimentaux, ce qui donnait un montant total porté au compte d'exploitation; la différence entre ce dernier montant et les frais généraux constituait le revenu de l'année considérée. Il est clair que ce revenu présentait un caractère fictif, ne correspondant nullement à la réalité des sommes encaissées à titre d'honoraires ou de débours récupérés. En revanche, les autres postes de ce compte d'exploitation, comme aussi le bilan de la société simple, constituent des éléments sur lesquels, à l'instar d'une comptabilité, le fisc avait assurément la possibilité de fonder sa taxation. Ce dernier s'est basé en outre sur l'analyse des comptes-courants commerciaux de la société simple; il a ventilé les montants ainsi trouvés, notamment, dans des documents récapitulants d'une part les encaissements d'honoraires et débours, d'autre part les revenus de titres faisant partie de la fortune commerciale des associés. En l'occurrence, les éléments de preuves ainsi réunis permettent de conclure, avec une quasi certitude, que les montants d'honoraires soustraits atteignent le niveau constaté par la décision attaquée; cela vaut également pour le montant de 80'000 fr., évoqué dans la partie faits ci-dessus (lit. J), pour lequel l'inspecteur a indiqué n'avoir pas trouvé la pièce établissant la nature du paiement crédité. Au demeurant, dans la mesure où la reconstitution a posteriori d'une comptabilité irrégulière apparaît toujours très difficile, l'autorité fiscale doit être en mesure d'opérer en quelque sorte - par une opération proche de celle de la taxation d'office - une estimation des revenus réalisés; elle l'a fait en l'espèce de manière tout à fait correcte à l'issue d'un travail de longue haleine, le résultat qu'elle a obtenu étant en effet corroboré par son analyse des prélèvements privés effectués par le contribuable sur les comptes

commerciaux de la société simple. Autrement dit, la décision attaquée doit être confirmée dans son volet "taxation", s'agissant du revenu imposable retenu. Le recourant adopte d'ailleurs un raisonnement très proche lorsqu'il affirme que le fisc devait ici procéder à une taxation d'office, étant précisé cependant qu'il aurait dû pour cela arrêter les éléments imposables sur la base des coefficients expérimentaux. Le tribunal ne saurait toutefois se rallier à ce dernier argument. Les coefficients expérimentaux constituent une aide à la décision, un élément indicatif ou de vérification dans le cadre du processus de taxation; ils peuvent notamment être utilisés en l'absence de données précises sur le revenu d'un contribuable déterminé, en fonction notamment de sa profession. Dans le cas d'espèce, la société simple A. _____ - B. _____ tenait une comptabilité - qui s'est révélée fautive, certes -, de sorte que celle-ci pouvait assurément servir de base aux démarches de l'inspecteur, comme aussi les comptes bancaires commerciaux des associés. Ces documents constituent en effet des fondements plus sûrs et plus précis, même s'ils sont sans doute imparfaits, pour arrêter finalement une estimation des revenus professionnels du recourant. Dans le cadre des reprises à effectuer en tout cas, l'autorité fiscale pouvait s'en tenir au résultat ainsi obtenu, le contribuable ayant en revanche la faculté, ce qu'il n'a pas fait en l'occurrence, d'apporter toute preuve susceptible d'entraîner la correction de celui-ci. b) Il en va de même des différents éléments de fortune non déclarés, les reprises y relatives devant ainsi être confirmées. En revanche, on notera que la reprise liée aux actions de la société immobilière Les Feyes ne paraît nullement se justifier. En effet, ces actions ont été déclarées de manière régulière à l'état des titres joint à la déclaration d'impôt pour la période 1983-1984. Dès lors, dans la mesure où la taxation pour cette période, résultant des bordereaux provisoires notifiés en 1984 et 1985, doit être considérée comme définitive et non comme provisoire (v. sur ce point, infra, cons. 7 lit. d), cet élément de fortune ne pouvait faire l'objet d'une reprise, en l'absence de motifs liés aux rappels d'impôts, voire en l'absence d'un motif de révision; de tels motifs ne sont au demeurant pas invoqués ici. Dès lors, la fortune imposable, telle que retenue par la décision attaquée, doit être corrigée et arrêtée à 1'918'000 francs. 7. S'agissant du volet pénal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière; il réprime la soustraction d'impôts par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 lit. b.) L'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Archives 52, 454; 56, 345, lesquels concernent l'impôt fédéral direct). On ajoutera encore que la LI n'opère pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction, fondée sur l'entrée en force ou non de la taxation. Autrement dit, pour se référer à une notion de droit pénal, l'art. 128 LI consacre une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b). On ajoutera cependant que les autorités fiscales ont pour pratique, en présence d'une tentative de soustraction au sens ainsi défini, de réduire l'amende à la moitié de celle qui serait prononcée en cas de soustraction consommée. Conformément à la définition donnée ci-dessus, la condition objective de la soustraction fiscale consiste en ce que le contribuable obtient ou tente d'obtenir une taxation insuffisante en violant l'une des obligations que la loi lui impose, soit en cachant des faits

importants pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexactes sur de tels faits pour déterminer celle-ci. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. a) Il ressort tout d'abord des considérants qui précèdent que A. _____ a bien omis de déclarer une part importante des revenus dégagés par la société simple A. _____ - B. _____; il s'agit d'encaissements non comptabilisés, couvrant principalement des honoraires et débours, mais aussi des revenus de titres et placements commerciaux. Au demeurant, la jurisprudence cite comme cas typique de l'infraction de faux fiscal (ou escroquerie fiscale) l'exemple de recettes non comptabilisées (v notamment Archives 54, 464; StE 1989 B 101. 2 no 8). Ainsi, l'élément objectif de la soustraction, voire même de la soustraction qualifiée (c'est-à-dire accompagnée de l'usage de documents faux), apparaît réalisé. L'infraction s'étend à l'ensemble des montants mis en évidence dans le cadre du contrôle, sous réserve d'une somme de 80'000 fr., bonifiée sur le compte UBS des associés le 7 avril 1982; malgré les indices avancés par l'inspecteur Friederich, un léger doute subsiste quant à ce montant et il doit profiter au recourant. b) Il convient ensuite d'examiner si les conditions subjectives de l'infraction sont en l'occurrence remplies. On rappelle tout d'abord que A. _____ a signé aussi bien sa déclaration d'impôt personnelle, que les comptes de la société simple (période fiscale 1983-1984; années de calcul 1981-1982). De surcroît, c'est lui qui a également souscrit les chèques débitant les comptes commerciaux de la société simple au bénéfice de ses comptes personnels. Il admet d'ailleurs assumer de ce fait une part de responsabilité à cet égard. Bien qu'il soit un homme d'affaires avisé, le recourant soutient tout d'abord qu'il n'entendait rien aux chiffres. Il ignorait même que ses prélèvements privés dépassaient très largement le revenus annoncés dans les comptes de la société simple, ainsi que dans sa déclaration d'impôt. Pourtant cette divergence pouvait lui apparaître par un calcul fort simple, puisqu'il percevait environ 30'000 fr. par mois sur les comptes bancaires de la société. A. _____ affirme également qu'il n'a jamais eu l'intention de frauder le fisc en relation avec les honoraires non déclarés. Cette allégation est sujette à caution, dès lors que l'intéressé, par ailleurs, ne s'est pas toujours montré d'une extrême rigueur à l'endroit de l'autorité fiscale; il a en effet opéré, avec son associé, un investissement dans les affaires Plumey au moins pour un montant dépassant 200'000 francs, ce dans un dessein de fraude. Cependant et au bénéfice d'un léger doute, le tribunal retient en définitive que la soustraction fiscale commise par l'intéressé et mise en évidence ci-dessus ne présente pas un caractère intentionnel. On relève ici que le système appliqué (détermination du revenu de la société simple par le biais d'une majoration des frais généraux, à un taux correspondant aux coefficients expérimentaux) a été introduit à une date indéterminée pour le bouclage des comptes du bureau d'architecture; cela étant, on ignore dans quelles circonstances il l'a été. A. _____ déclare qu'il n'avait pas connaissance du procédé et qu'il en a découvert l'existence lors d'un entretien qui s'est déroulé en août 1989, en présence notamment de l'inspecteur Friedrich. Même si cette thèse n'est pas établie avec certitude, il n'est pas absolument exclu qu'elle soit conforme à la réalité. On pourrait imaginer que ce système ait été mis sur pied par la Fiduciaire Rogivue - avant que Jacques Bornand ne s'occupe du dossier - en accord avec B. _____ exclusivement. Dans cette hypothèse, retenue ici, il reste que A. _____ doit alors se voir reprocher une négligence caractérisée dans ses obligations fiscales; cette circonstance suffit pour justifier le prononcé d'une amende à son égard. c) En cas de soustraction fiscale par négligence, le contribuable ne peut être poursuivi sur la base de l'art. 129 bis LI. On laissera dès lors cet aspect en suspens, ce d'autant que la question de l'application de l'art. 129 bis LI

ne saurait être tranchée de manière définitive par le tribunal de céans, mais relève du juge pénal. d) Comme on l'a vu, l'existence d'une soustraction ou, au contraire, d'une "tentative" de soustraction, au sens défini plus haut, joue un rôle déterminant sur la fixation de l'amende. Il est donc important de vérifier encore si, comme l'a affirmé l'autorité intimée, la taxation de la période 1983-1984 avait ou non un caractère provisoire. Or, selon l'art. 98 LI, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 1er janvier 1985, le bordereau provisoire valait en principe taxation définitive à l'échéance d'un délai de six mois dès la fin de la période de taxation; cette règle énonçait encore deux exceptions à ce principe, soit celle où le contribuable tardait à fournir des renseignements qu'il était en mesure de fournir et celle où des faits importants pour la taxation ne pouvaient pas encore être établis (al. 1); l'autorité fiscale devait alors aviser le contribuable que la taxation demeurerait provisoire (al. 2). Dans le cas d'espèce, les deux réserves évoquées ci-dessus ne pouvaient pas s'appliquer, l'autorité de taxation n'ayant adressé à A. _____ aucune correspondance quelconque dans le délai de six mois précité, échéant le 30 juin 1985, le premier avis d'ouverture d'une procédure de soustraction datant en effet du mois de décembre 1987. Au demeurant, que l'on applique l'art. 98 LI, dans cette ancienne teneur ou dans celle entrée en vigueur le 1er janvier 1985, le bordereau, respectivement la taxation provisoire sont donc bien devenus définitifs dans le délai précité. En conséquence, la modération de l'amende, à la moitié du taux ordinaire en cas de "tentative" de soustraction, ne saurait être applicable dans le cas d'espèce. S'agissant par ailleurs des différents éléments déterminants pour la fixation de l'amende, on relèvera que la décision attaquée les a correctement pris en considération (gravité de l'infraction, situation financière personnelle, notamment). En particulier, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'il y avait eu collaboration du contribuable au redressement, mais que celle-ci n'avait pas été dépourvue de toute réticence, tout spécialement depuis l'ouverture de l'enquête pénale; le tribunal relève même que le recourant, s'il avait véritablement pleinement collaboré au contrôle pour la période examinée ici, aurait sans doute été en mesure de produire les pièces qui seraient sans doute décisives, mais qui font aujourd'hui défaut. e) Le tribunal, procédant dès lors à une nouvelle appréciation globale de l'infraction reprochée au recourant, qui constitue une soustraction d'impôt (et non une tentative), commise par négligence, retient en définitive que l'amende prononcée à l'encontre de A. _____ est pleinement justifiée. En effet, le barème des amendes, arrêté par le Conseil d'Etat à titre indicatif, prévoit pour les cas des soustractions graves commises par négligence, cette dernière apparaissant non pas légère, mais caractérisée, une quotité d'amende de 0,75 à 1,5 fois le montant de l'impôt élué. En l'occurrence, si l'on fait abstraction du montant de 80'000 fr. dans le cadre du volet pénal du présent arrêt, l'amende prononcée n'atteint pas la quotité minimale de 0,75 précitée; le tribunal la fait dès lors sienne, par substitution de motifs, dès lors qu'elle lui apparaît pleinement appropriée à la faute commise. 8.

Les considérants qui précèdent conduisent en substance aux résultats suivants : a) Sur le terrain des reprises - et partant des rappels d'impôts - la décision attaquée doit être confirmée s'agissant de l'impôt sur le revenu. Elle doit en revanche être réformée sur un autre point, la fortune imposable étant arrêtée à 1'918'000 fr., pour les années fiscales 1983 et 1984. Le dossier sera donc renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle calcule à nouveau l'impôt sur la fortune en conséquence. b) S'agissant des prononcés d'amendes, ceux-ci seront confirmés. c) Vu l'issue du pourvoi, rejeté pour l'essentiel de ses conclusions, comme aussi pour la plupart des moyens soulevés, l'émolument d'arrêt, ainsi que les frais d'instruction (audition de deux témoins) doivent être mis à la charge du recourant, par 5'145 francs. Ce dernier n'a de surcroît pas droit à l'allocation de dépens (art.

55 LJPA).

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