

## VD\_OMNI FI.1998.0101 vom 15. März 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-03-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1998.0101](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0101)

FR: VD\_OMNI FI.1998.0101 du 15 mars 1999

IT: VD\_OMNI FI.1998.0101 del 15 marzo 1999

### Regeste

c/ACI | Arrêt dont les considérants arrêtent les reprises; renvoi à l'ACI pour détermination des éléments imposables et calcul des rappels d'impôt. Quand bien même le dispositif ne se réfère pas expressément aux considérants, le TA n'a pas à revenir, à l'occasion d'un recours subséquent, sur l'arrêt de renvoi, dans la mesure où la décision attaquée est conforme aux instructions dudit arrêt.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 15.03.1999 FI.1998.0101

c/ACI | Arrêt dont les considérants arrêtent les reprises; renvoi à l'ACI pour détermination des éléments imposables et calcul des rappels d'impôt. Quand bien même le dispositif ne se réfère pas expressément aux considérants, le TA n'a pas à revenir, à l'occasion d'un recours subséquent, sur l'arrêt de renvoi, dans la mesure où la décision attaquée est conforme aux instructions dudit arrêt.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 15 mars 1999 sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_ et Cie SA, représentée par l'avocat Philippe Reymond, 1000 Lausanne 15 contre la décision de l'Administration cantonale des impôts du 11 août 1998 (rappel d'impôts cantonal et communal, périodes 1987-1988 à 1993-1994). \* \* \* \* \*

\* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Jean Koelliker et M. Philippe Maillard, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. En date du 19 mars 1997, le Tribunal administratif a rendu un arrêt FI 96/022, à la suite du recours interjeté par A. \_\_\_\_\_ & Cie SA, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ contre les décisions de l'Administration cantonale des impôts du 2 février 1996 (rappels d'impôts cantonal et communal, impôt fédéral direct, périodes 1987-1988 à 1993-1994). On reprend ici, dans ce qu'il a d'utile, le texte des trois considérants finaux de dit arrêt: "5. a) Il importe de récapituler le détail des reprises qu'il convient d'opérer dans le compte de pertes et profits de A. \_\_\_\_\_ et Cie SA (les chiffres modifiés sur la base du présent arrêt figurent ci-après en italiques): (...; suit notamment le tableau détaillé de ces reprises) b) Les décisions attaquées seront par conséquent annulées et la cause retournée à l'ACI afin que, dans un premier temps, elle détermine, à la lumière de ce qui précède, avec exactitude les éléments imposables durant les quatre périodes concernées pour chacun des contribuables. Dans un second temps, l'autorité intimée procédera au calcul des rappels d'impôt dus et à la notification de nouveaux bordereaux. 6. De ce qui précède, il résulte que plusieurs des amendes notifiées devront être réappréciées par l'ACI; bien que par le passé il ait parfois procédé lui-même à la recalculation des pénalités, le tribunal ne s'estime, dans le cas d'espèce, pas en mesure de le faire, l'ACI étant préalablement invitée à arrêter pour chaque contribuable et pour chacune des périodes concernées, les éléments imposables et les rappels d'impôt. a) Ainsi, s'agissant de la société,

l'autorité intimée retiendra tout d'abord le fait que les reprises dans la comptabilisation des frais forfaitaires de représentation excédant les maxima réglementaires ont été confirmées s'agissant de la période 1989-1990 et quelque peu réduites s'agissant des périodes 1991-1992 et 1993-1994 et que l'on a constaté l'existence d'une soustraction, respectivement d'une tentative de soustraction. En second lieu, l'autorité intimée gardera à l'esprit le fait qu'aucune pénalité ne doit être infligée en relation avec la bonification d'une indemnité kilométrique à chacun des deux administrateurs pour leurs déplacements, l'existence d'une soustraction n'ayant pas été établie, ce durant les années de calcul 1986 à 1992. On peut ainsi reprocher à A. \_\_\_\_\_ et Cie SA d'avoir, durant les périodes 1987-1988 et 1989-1990, soustrait et, durant les périodes 1991-1992 et 1993-1994, tenté (le terme s'entend au sens technique en matière d'impôt fédéral direct; il est impropre s'agissant de l'impôt cantonal et communal) de soustraire les montants dont le récapitulatif s'établit comme suit: années de calcul: montant: 1985: 676 francs

1986: 676 francs 1987: 5'180 francs 1988:

10'745 francs 1989:

11'008 francs

1990:

11'878 francs 1991: 8'271 francs

1992:

10'995 francs (...) 7. Les

considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre partiellement les recours et à annuler les décisions attaquées. (...)" Enfin, le dispositif de cet arrêt était le suivant:

"I. Les recours sont partiellement admis. II. Les décisions du 2 février 1996 de l'Administration cantonale des impôts sont annulées, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour la détermination des éléments imposables, le calcul des rappels d'impôt dus et la notification des bordereaux, ainsi que les prononcés d'amendes, pour chaque contribuable, ce durant chacune des quatre périodes concernées. III. a) Un émolument de 1'750 (mille sept cent cinquante) francs est mis à la charge de A. \_\_\_\_\_ et Cie SA. b) Un émolument de 900 (neuf cents) francs est mis à la charge des époux B. \_\_\_\_\_, solidairement entre eux. c) Un émolument de 1'500 (mille cinq cents) francs est mis à la charge des époux C. \_\_\_\_\_, solidairement entre eux. IV. Il n'est pas alloué de dépens." B.

Cet arrêt a fait l'objet d'un recours de droit public au Tribunal fédéral, pourvoi retiré toutefois le 5 juin 1997. Il a en outre été frappé d'un recours de droit administratif, également retiré le 20 février 1998, non toutefois sans que le Tribunal fédéral eût signifié au préalable aux recourants qu'il envisageait de reformer ledit arrêt à leur détriment. L'arrêt du 19 mars 1997 est donc entré en force de chose jugée. On se réfère en tant que de besoin à son exposé des faits. C.

Par décision du 11 août 1998, l'ACI a notifié à A. \_\_\_\_\_ & Cie SA une nouvelle décision de rappel d'impôts cantonal et communal pour un total de 84'536 fr. 90; elle a également, dans la même décision, ramené à 2'500 francs l'amende infligée à dite société pour soustraction. Dite décision a été prononcée sur la base des reprises que le Tribunal administratif avait, dans l'arrêt FI 96/022 précité, jugé bon d'opérer, au considérant 5a, dans le compte de pertes et profits de A. \_\_\_\_\_ & Cie SA: Périodes de taxation 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994

Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 1. Ristournes non comptabilisées 676 676 5'180 4'895 8'558 6'778 1'671 2.

Frais forfaitaires comptabilisés 17'200 13'850 16'500 18'000 12'150 Frais

forfaitaires admis -11'350 -11'400 - 11'400 -11'400 - 7'800 3. Frais D. \_\_\_\_\_ concerne

achat E. \_\_\_\_\_ SA 2'160 4. Indemnité kilométrique non admise B. \_\_\_\_\_ 10'400

10'400 10'400 15'000 15'000 15'000 3'750 5. Indemnité

kilométrique non admise C. \_\_\_\_\_ 14'400 14'400 14'400 15'000 15'000

15'000

15'000 6. Frais de déplacement sans justificatifs \_\_\_\_\_

6'645 Totaux 676 fr. 25'476

fr. 29'980 fr. 35'545 fr. 41'008 fr. 41'878 fr. 38'271 fr. 31'905 fr. D.

En temps

utile, A. \_\_\_\_\_ & Cie SA s'est derechef pourvue au Tribunal administratif, par la plume de l'avocat Philippe Reymond, contre la décision du 11 août 1998, en concluant à son annulation. L'autorité intimée ayant objecté au pourvoi la portée de l'arrêt de renvoi du 19 mars 1997, le juge instructeur a invité la recourante à se déterminer de façon spécifique sur cette question, ce que celle-ci a fait dans ses dernières écritures. Considérant en droit:

1. Les parties disputent la portée de l'arrêt de renvoi du 19 mars 1997 dont le dispositif, il est vrai, ne se réfère pas expressément aux considérants qui précèdent. La recourante estime dès lors être en droit d'attaquer sans réserve la décision de l'autorité intimée prononcée à la suite de l'arrêt; à l'inverse, l'autorité intimée lui dénie ce droit. a) Le droit positif connaît certaines dispositions qui fixent expressément la portée d'un arrêt de renvoi; tel est le cas des art. 66 OJF et 277ter al. 2 PPF. En l'absence de règles particulières, comme c'est le cas en procédure administrative vaudoise, on s'accorde en revanche à admettre que ces dispositions sont l'expression d'un principe général de procédure (ATF 99 1b 519; v. Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1990, vol. II, note 1.3.4, in fine, ad art. 66, p. 600; André Grisel, Traité de droit administratif suisse, Neuchâtel 1984, p. 936; v. aussi TA, arrêt du 15 décembre 1992, FI 91/0085). aa) L'arrêt de renvoi a une triple portée. Tout d'abord, il oblige l'autorité à laquelle le dossier est renvoyé à statuer; celle-ci doit le faire ensuite dans les limites tracées par l'arrêt de renvoi, c'est-à-dire en se conformant aux considérants du jugement. L'autorité de première instance est donc liée non seulement par le dispositif, qui entre immédiatement, sauf recours, en force, mais également par les motifs de l'arrêt dans la mesure où ils tranchent certaines questions de droit. Dans cette mesure, la portée d'un arrêt de renvoi diffère quelque peu des arrêts ordinaires, dans la mesure où l'autorité de la chose jugée, pour ceux-ci, ne s'attache qu'au dispositif. Enfin, les considérants de l'arrêt lient non seulement l'autorité de renvoi, mais aussi les parties et l'autorité de recours elle-même (dans la terminologie germanique, on parle de "Selbstbindung"), qui ne saurait revenir sur sa décision à l'occasion d'un recours subséquent, ce même dans le cas où le dispositif de l'arrêt de renvoi ne se réfère pas de façon expresse aux considérants (cf. Poudret, op. cit., vol. I, ad art. 38 no 4.2., pp. 327-328, vol 2, ad art. 66, note 1.3, p. 596 et ss; références citées). Tel est le cas même si, entre-temps, l'autorité de recours a modifié sa jurisprudence; à défaut, cela conduirait à une révision en droit - ce qui n'est pas admissible - d'un arrêt de renvoi définitif (ibid., no 1.3.3, p. 599, références citées). bb) Le fait, pour l'autorité de recours, d'être ainsi liée par le dispositif et les motifs de son arrêt de renvoi implique dès lors qu'elle ne peut plus revenir sur les points déjà résolus par ce dernier. b) Confrontées au cas d'espèce, ces quelques réflexions amènent le tribunal à faire les constatations suivantes. aa) Dans l'arrêt du 19 mars 1997, plus particulièrement aux considérants 2 et 3, le Tribunal administratif s'est longuement penché sur trois des reprises opérées par l'ACI dans les comptes de la société recourante, sur lesquelles celle-ci revient derechef, à savoir les frais de représentation concédés aux administrateurs B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, l'indemnité kilométrique versée à ceux-ci, ainsi que les frais du technicien F. \_\_\_\_\_. Au considérant 5, il a été dressé un tableau récapitulatif des reprises, dont les trois précitées, telles qu'elles devaient être effectuées par l'ACI dans sa décision subséquente. Le dispositif de l'arrêt annule la décision attaquée et renvoie la cause à l'ACI. Certes, comme indiqué ci-dessus, ce dispositif ne se réfère pas expressis verbis aux considérants de l'arrêt; il reste que ces

derniers comportent des instructions claires à l'ACI sur la portée de l'annulation de l'arrêt, puisqu'ils invitaient l'autorité intimée à statuer à nouveau et à déterminer "à la lumière de ce qui précède" - référence était faite ici aux différents tableaux des reprises arrêtées par le tribunal dans le même considérant -, "avec exactitude les éléments imposables durant les quatre périodes concernées pour chacun des contribuables" (notamment la recourante; cons. 5b de l'arrêt du 19 mars 1997, p. 31 in fine). Dès lors et malgré l'imprécision du dispositif de l'arrêt de renvoi précité, le Tribunal administratif apparaît comme lié par ce dernier et par les instructions qu'il contenait. bb) La recourante a produit de nouvelles pièces en requérant une expertise et l'audition de témoins; elle retient des considérants de l'arrêt du 19 mars 1997 (not. 3 et 4) que ce dernier a été rendu sur la base de preuves incomplètes. Sans le dire de façon expresse, la recourante part ainsi de l'idée que l'arrêt de renvoi du 19 mars 1997 autorisait, la décision de l'ACI ayant été annulée, un complément d'instruction. Or, la recourante perd de vue que le Tribunal administratif a, certes, annulé la décision de l'ACI mais a également arrêté lui-même, au considérant 5, les reprises à opérer dans ses comptes. Il en résulte que tout complément d'instruction était par définition exclu, l'ACI devant, dans sa décision ultérieure, se borner à déterminer les éléments imposables sur la base des reprises effectuées et à calculer les rappels d'impôts dus, ce qu'elle a du reste fait. Dans ces conditions, il ne sera pas fait droit à la réquisition de la recourante. cc) Enfin, la recourante fait valoir un moyen de droit nouveau, à savoir que l'autorité fiscale était déchue du droit de réviser la taxation définitive 1989-1990. On peut se demander, là encore, si elle n'est pas à tard pour invoquer ce moyen au vu des considérations développées ci-dessus (lit. a); peu importe, dans la mesure où il est de toute manière mal fondé. L'art. 109 al. 1 LI exige en effet que l'on procède à celle-ci dans un délai de trois mois dès la découverte du fait nouveau ou de la preuve nouvelle justifiant celle-ci. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (TA, arrêts du 15 octobre 1997, FI 96/053 et du 28 octobre 1994, FI 93/100; v. aussi FI 93/101, du 15 mars 1995), la règle précitée exige toutefois que la procédure de révision soit entamée dans ce délai, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. Par comparaison, la même question pouvait se poser dans le cadre du régime ancien de l'AIFD, un délai similaire étant prescrit à l'art. 141 al. 1 lit. b OJF (qui prévoit plus précisément un délai de 90 jours dès la découverte du motif de révision). En l'occurrence, l'autorité intimée a respecté le délai de trois mois précité, dès la découverte des faits nouveaux (en relation avec les frais forfaitaires de représentation et les indemnités kilométriques comptabilisés, ce s'agissant de la taxation 1989-1990 de la société recourante). Ces faits nouveaux sont apparus à l'occasion de la procédure ouverte à l'encontre des recourants pour soustraction; le tribunal retient dès lors que, dans une telle hypothèse, l'autorité compétente pour conduire la procédure de soustraction a la faculté d'arrêter à nouveau les éléments imposables et partant de modifier la taxation définitive, sur la base de faits nouveaux (au sens large, que ceux-ci soient liés à une soustraction ou qu'il s'agisse de faits nouveaux au sens des règles sur la révision), en étant tenue uniquement au respect des dispositions limitant dans le temps la poursuite des contraventions fiscales (art. 133 LI; art. 134 et 135 AIFD, ainsi que les dispositions correspondantes de la LIFD). Autrement dit, l'autorité intimée n'était pas tenue au respect cumulatif des exigences des règles des art. 109 et 133 LI et de rendre, par exemple, plusieurs décisions de taxation correctrices successives (v. sur ce point, arrêt FI 96/053, déjà cité). Le Tribunal administratif a du reste, dans l'arrêt précité, déjà eu l'occasion d'indiquer que la solution contraire aurait d'ailleurs des conséquences pratiques curieuses. Lors de l'ouverture de la procédure de soustraction, puis de la découverte successive de faits nouveaux, l'autorité

fiscale est rarement en mesure de qualifier d'emblée ceux-ci, autrement dit de déterminer si ceux-ci doivent être attribués à une infraction ou s'ils constituent de simples motifs de révision. Lorsque, à l'issue du contrôle, l'ACI renonce à retenir une soustraction, en relation avec une reprise déterminée, cette dernière ne serait alors plus possible, faute d'avoir respecté le délai de trois mois prévu par l'art. 109 LI. Une telle solution, qui n'est guère cohérente, doit être écartée. dd) Le Tribunal administratif étant lié, comme on l'a vu, par son arrêt du 19 mars 1997, il lui reste à vérifier si la décision querellée est conforme aux instructions qu'il y avait énoncées. Or, tel est bien le cas - l'ACI a notamment fait sien le tableau des reprises arrêtées par cet arrêt - et cela n'est d'ailleurs pas mis en doute par la recourante. ee) Force est, dans ces conditions, de constater que le pourvoi est mal fondé.

2. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours dans la mesure où il est recevable; la recourante succombant, il se justifie de mettre un émolument judiciaire à sa charge, que l'on réduira, au vu des circonstances du cas d'espèce, à 1'500 fr., et de ne pas lui allouer de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision de l'Administration cantonale des impôts du 11 août 1998 est confirmée. III. Un émolument judiciaire, arrêté à 1'500 (mille cinq cents francs) francs est mis à la charge de A. \_\_\_\_\_ & Cie SA. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 15 mars 1999 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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