

VD_OMNI FI.1998.0105 vom 13. November 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-11-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0105

FR: VD_OMNI FI.1998.0105 du 13 novembre 1998

IT: VD_OMNI FI.1998.0105 del 13 novembre 1998

Regeste

c/Dpt des finances | Portée du secret fiscal au regard des règles relatives à l'entraide administrative (v. p. ex. art. 94 LI) et du principe constitutionnel du droit à la consultation du dossier.

Erwägungen

E. 2

sont remplies; le tribunal serait dès lors parfaitement en mesure de vérifier que cette disposition a bien été respectée, étant entendu qu'elle laisse à l'autorité compétente une latitude de jugement importante. Les considérations qui précèdent conduisent à admettre la recevabilité du recours, sous réserve du point développé ci-dessus sous lettre a. d) Les recourants font valoir par ailleurs une violation de l'art. 20 al. 1 de l'arrêté d'application du statut, qui prévoit que le département, avant d'accorder l'autorisation, doit recueillir le préavis du Service de justice et de législation. Cependant, il suffit de constater ici que l'art. 28 du Statut, qui a trait à la déposition en justice et qui s'applique dans le cas d'espèce, est complété par l'art. 21 de l'arrêté d'application et non pas par l'art. 20 de ce texte; or, à teneur de l'art. 21 al. 1 précité, le préavis du Service de justice n'est que facultatif (v. également ci-dessous cons. 2 lit. a, dont il découle que la transmission de données fiscales à d'autres autorités de l'Administration n'est admise que très restrictivement). Le grief des recourants à cet égard n'est dès lors par fondé. 2. La présente cause soulève diverses difficultés, qui n'ont pas trait uniquement au secret fiscal lui-même, mais qui relèvent également du domaine de l'entraide administrative, ainsi que du droit, fondé sur l'art. 4 Cst., à la consultation du dossier. On formulera dès lors ci-après quelques remarques générales sur chacun de ces trois aspects. a) Le secret fiscal est souvent désigné comme constituant un secret de fonction qualifié, parce que sa portée dépasserait celle de l'obligation ordinaire de discrétion pesant sur l'ensemble des fonctionnaires. La doctrine insiste à cet égard sur le fait que le secret fiscal constitue le pendant des obligations d'information très étendues pesant sur le contribuable. Celui-ci doit fournir des données souvent très détaillées sur sa situation financière et personnelle; il convient donc que l'autorité fiscale à laquelle sont confiées ces informations sauvegarde leur confidentialité, ne serait-ce que dans un souci de protection de la personnalité du contribuable (sur cette question, voir par exemple Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, N° 1 ad art. 71 AIFD; Zweifel et al., Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bâle 1997, N° 3 ad art. 39 LHID; Marianne Weber, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zürich 1982 p. 139 ss). Au demeurant, les auteurs précités soulignent que la discrétion de l'autorité fiscale sur les données que lui fournissent les contribuables crée un climat de confiance avec ce dernier et partant contribue indirectement à l'établissement des faits décisifs pour l'établissement d'une taxation exacte. Le secret fiscal est parfois qualifié d'absolu (Känzig/Behnisch, op. cit. N° 6

ad art. 71 LIFD). Il faut entendre par là, selon les auteurs précités, qu'il exclut tout renseignement et toute communication de dossier, non seulement à des personnes privées, mais aussi à d'autres autorités administratives (sous réserve des autorités fiscales) ou à des tribunaux, sous réserve d'une base légale expresse. A l'inverse, les autorités administratives ou judiciaires sont pour leur part tenues de fournir les renseignements contenus dans leurs dossiers, nécessaires à une taxation exacte (voir à ce sujet art. 112 LIFD, 39 al. 3 LHID, ainsi que, à titre de comparaison 90 al. 1 AIFD; s'agissant du droit vaudois, voir surtout art. 94 LI; sur cette problématique voir, outre les auteurs précités, Markus Bill, *Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren*, Berne 1991, p. 245 ss, ainsi que Ernst Maeder, *Auskunftspflicht von Behörden und Verwaltungsstellen*, *Archives* 52, 85). En d'autres termes, à suivre la doctrine, qui se prononce essentiellement en fonction du droit fédéral, le secret fiscal aurait ceci de particulier qu'il pourrait être opposé aux autres autorités administratives ou judiciaires, alors que ces dernières ne pourraient opposer le secret de fonction aux autorités fiscales. La pratique paraît similaire en droit vaudois; elle revient à considérer que la première phrase de l'art. 27 al. 1 première phrase du Statut n'a pas vocation à s'appliquer lorsqu'est en jeu le secret fiscal; dans cette hypothèse, seule la seconde phrase peut entrer en ligne de compte. On a vu plus haut que l'art. 28 du Statut régit la déposition en justice, y compris, à son al. 4, la production de pièces par l'autorité administrative dans une procédure judiciaire (c'est ce qu'il faut comprendre par "production de pièces officielles", selon la formule utilisée par cette disposition); mais il ne précise pas les conditions matérielles qui doivent être remplies pour que l'autorisation de déposer des pièces soit accordée. Dès lors que le Statut assimile dans une certaine mesure la levée du secret de fonction à l'égard de tiers (art. 27 al. 2) et la déposition en justice (art. 28), force est de retenir que l'art. 27 al. 2 du Statut est également applicable, tout au moins par analogie, dans ce dernier cas. La déposition en justice peut dès lors être autorisée, à la demande d'un tiers justifiant d'un intérêt légitime, pour autant qu'un intérêt public majeur ou des intérêts éminemment personnels ne s'en trouvent pas lésés. b) Les développements qui précèdent montrent les liens étroits entre le secret fiscal et la notion d'entraide administrative; concrètement, le secret fiscal fait ainsi obstacle, en principe, à la transmission d'informations par les autorités fiscales aux autres autorités administratives. En l'occurrence, le problème est plutôt celui de l'entraide administrative entre autorités fiscales, au sens large; parmi celles-ci, il faut en effet mentionner également l'autorité de recours (soit la Commission cantonale de recours mentionnée aux art. 140 ss LIFD). Une telle entraide fait l'objet de règles spécifiques aux art. 111 LIFD, respectivement 39 al. 2 LHID; voir aussi art. 70 al. 1 AIFD; en revanche, on ne trouve pas de dispositions similaires dans la LI, mais ce principe paraît s'imposer également sur un plan interne au canton de Vaud). Quoi qu'il en soit, les dispositions qui précèdent, prévoient une obligation réciproque d'information entre les autorités fiscales, laquelle permet ainsi la levée du secret fiscal. Cependant, la doctrine souligne que cette entorse à l'obligation de garder le secret ne doit intervenir que si et dans la seule mesure où elle est nécessaire (voir par exemple Marianne Weber, *op. cit.*, p. 178 s., Bill, *op. cit.*, p. 259 s). c) La garantie du droit d'être entendu, qui découle de l'art. 4 Cst., implique, parmi ses diverses facettes, le droit de l'administré à la consultation de son dossier. Ce principe général vaut également en matière fiscale; il entraîne que le contribuable - ici les recourants - peut prendre connaissance de l'entier des pièces de son dossier, sans que le secret fiscal puisse lui être opposé; on réservera ici tout au plus l'hypothèse dans laquelle une telle consultation pourrait mettre en péril des intérêts publics ou privés, parce que l'une ou l'autre pièce du dossier contiendrait

des éléments secrets, par exemple des secrets d'affaires de tiers (voir la formulation des art. 114 al. 1 et 2 LIFD ou 41 al. 1 LHID). Dans ce dernier cas, si l'autorité entend se fonder sur les pièces en question, elle doit à tout le moins en révéler le contenu essentiel au contribuable, pour lui permettre d'exercer son droit d'être entendu (voir à ce sujet Känzig/Behnisch op. cit. N° 7, ad art. 71 AIFD). Il va de soi que les exigences constitutionnelles énoncées ci-dessus sont également applicables en droit vaudois.

3. Sur le fond, les recourants indiquent avoir appris incidemment qu'une transaction avait été passée entre l'administration fiscale et les hoirs Y. _____ concernant les reprises fiscales imputables à feu Y. _____, cela pour les périodes fiscales contestées dans le cadre du recours principal des époux X. _____; ils souhaitent également pouvoir vérifier par le menu si les reprises imputées à feu Y. _____ sont identiques à celles opposées aux époux recourants. Pour sa part, l'autorité intimée insiste sur le fait que les recourants font ici valoir un intérêt purement personnel, lequel ne saurait prévaloir sur les intérêts éminemment personnels des hoirs Y. _____ au maintien du secret. a) On soulignera tout d'abord que les arrangements fiscaux sont prohibés, sauf base légale expresse (dans ce sens, voir art. 42 quater Cst.). Dans le cas particulier, il va de soi qu'il n'existe pas de dispositions légales autorisant la conclusion d'un arrangement, que ce soit avec l'hoirie Y. _____ ou avec les recourants. Ces derniers, à supposer même qu'il soit établi que l'ACI ait passé un arrangement fiscal avec l'hoirie Y. _____, ne pourraient pas prétendre bénéficier du même traitement illégal. b) En l'occurrence, tant les recourants que feu Y. _____ ont produit des déclarations d'impôts auxquelles était jointe une comptabilité reflétant de manière inexacte les résultats de la société simple qu'ils exploitaient en commun; l'autorité fiscale, se fondant sur une nouvelle comptabilité de cette dernière, a établi un bénéfice supérieur de la société, qu'elle a ensuite réparti entre les associés pour arrêter les reprises fiscales déterminantes. Les recourants ont bien entendu la faculté de contester les reprises opérées dans leurs taxations, afférentes à l'activité de X. _____ au sein de la société simple précitée (au demeurant, l'intéressé ne soulève guère de moyens à cet égard); en d'autres termes, les recourants ne peuvent guère tout à la fois admettre le bien-fondé des reprises en question et les remettre en cause au seul motif que l'ACI aurait retenu - mais ce fait n'est en l'état pas établi - une attitude différente et moins stricte s'agissant des reprises arrêtées à l'encontre de feu Y. _____. c) On observera encore que la position de l'autorité intimée, s'agissant de la portée du secret fiscal, paraît excessivement absolue. Sans doute, la portée de cette obligation de discrétion est-elle très étendue (v. par exemple StE 1995 B 92. 52 no 2 et RDAF 1949, 225; dans ces arrêts, le secret fiscal a été opposé à l'actionnaire qui souhaitait consulter le dossier fiscal de la société anonyme dont il détenait une participation importante). Il n'en reste pas moins que ce secret ne saurait être qualifié d'absolu, comme le montre un exemple récent, tiré de la jurisprudence fribourgeoise; dans l'arrêt en question, il a été admis que le complice d'une infraction de soustraction fiscale a le droit de prendre connaissance de certains éléments du dossier fiscal de l'auteur principal (StE 1998 B 101.3 no 7; on aurait aussi pu raisonner en ce sens que, l'autorité fiscale procédant par des contrôles croisés, la constatation de l'infraction principale constitue un élément indispensable du dossier du complice de cette infraction : cette remarque montre ici les relations entre le secret fiscal et le droit à la consultation du dossier). d) En définitive, dans la pesée des intérêts qu'implique l'application de l'art. 27 al. 2 du Statut, les recourants n'ont pas démontré que ceux dont ils se prévalent doivent l'emporter sur les intérêts éminemment personnels de l'hoirie Y. _____. On ajoutera encore ici qu'une consultation partielle, limitée strictement aux

seules reprises liées à la société simple X. _____ Y. _____ serait extrêmement délicate à aménager en l'espèce; il serait disproportionné de s'engager dans une telle démarche, alors même que le problème que doit résoudre le recours au fond est exclusivement celui de la légalité des reprises retenues contre les recourants. Le recours doit dès lors être rejeté, dans la mesure où il est recevable. 4. Vu l'issue du pourvoi, les recourants supporteront un émolument d'arrêt; ils n'auront en outre 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.