

VD_OMNI FI.1999.0041 vom 26. August 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0041

FR: VD_OMNI FI.1999.0041 du 26 août 1999

IT: VD_OMNI FI.1999.0041 del 26 agosto 1999

Regeste

c/ CCPM et ACI | L'amende qui sanctionne le refus par le contribuable de produire certaines pièces est une décision finale sujette à réclamation et recours; dans le cadre de ce dernier, examen du bien-fondé des réquisitions de l'autorité fiscale.

Erwägungen

E. 13

juillet 1999, X. _____ SA s'en prend par ailleurs au refus que lui a opposé l'ACI de pouvoir consulter l'intégralité de son dossier fiscal. Il s'agit-là très clairement d'une décision à caractère incident, comme le confirme l'art. 45 al. 2 let. e PA. Il conviendrait dès lors de s'interroger sur le point de savoir si elle entraîne pour la contribuable un dommage irréparable. L'art. 114 al. 4 LIFD, il est vrai, ouvre expressément la voie du recours - à l'exclusion de celle de la réclamation (v. dans ce sens Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, no 7 ad art. 114 LIFD) - contre la décision relative à un refus de consultation du dossier; on pourrait donc penser que le pourvoi est ouvert indépendamment de l'existence d'un préjudice irréparable. Cette dernière exigence n'est toutefois pas posée non plus de manière expresse à l'art. 45 al. 2 PA et elle résulte de la jurisprudence; rien n'empêcherait à première vue qu'elle soit appliquée également dans le cadre de l'art. 114 LIFD. Quoi qu'il en soit, elle doit en tous les cas être remplie en matière d'impôt cantonal et communal. Selon toute vraisemblance, la question de savoir si la contribuable est exposée en l'occurrence à un préjudice irréparable paraît devoir recevoir une réponse négative, dans la mesure où elle devra être autorisée, à l'issue du contrôle à tout le moins, à consulter l'intégralité de son dossier. En l'état, elle peut toutefois demeurer ouverte, au vu des considérants qui suivent. 2.

Il convient dans un premier temps de rappeler brièvement les règles applicables à la présente contestation; ce tour d'horizon s'étendra au demeurant aux dispositions de l'AIFD et à celles de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). a) Sur un plan général, la procédure de taxation, en matière d'imposition directe, est régie par la maxime officielle, étant précisé qu'elle est complétée par des obligations étendues de collaboration du contribuable; cela se comprend aisément, ce dernier étant le mieux placé pour connaître sa situation financière, qui sert de fondement à la taxation. Aussi les textes légaux prévoient-ils généralement que le contribuable, en particulier lorsqu'il s'agit d'une société commerciale, doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD, qui fait d'ailleurs écho à l'art. 123 al. 1 de la même loi; art. 89, spéc. al. 2 AIFD; art. 42 al. 1 LHID; art. 90 al. 2 LI). Au demeurant, le Tribunal fédéral indique, dans son arrêt précité du 11 janvier 1999, que les art. 126 LIFD et 89 AIFD, même si leurs formulations sont passablement divergentes, posent des règles matérielles concordantes; on peut en dire autant de l'art. 90 al. 2 LI, voire de l'art. 42 LHID.

On peut dès lors s'inspirer de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'art. 89 AIFD pour interpréter ces autres dispositions. Selon l'art. 126 al. 2 LIFD, le contribuable doit notamment fournir, sur demande de l'autorité, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (à titre de comparaison, v. art. 42 al. 2 et 3 LHID; 90 al. 2 et 92 LI, cette dernière disposition régissant le contrôle périodique). Il appartient en conséquence à l'autorité fiscale de diriger la procédure de taxation et d'ordonner, dans une très large mesure librement, les mesures d'instruction qui s'imposent; elle est cependant liée par les principes de la légalité et de la proportionnalité (sur ces questions, v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd. 1998, p. 138, 139 et 154 s.; Känzig/Behnisch *Die direkte Bundessteuer Bâle* 1992, nos 2 et 20 ad art. 89 AIFD; Martin Zweifel, in Zweifel/Athanas éd., *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/1, Bâle 1997, no 33 ss ad art. 42 LHID); il découle du dernier principe précité que l'autorité fiscale ne peut pas demander des renseignements que le contribuable souhaiterait conserver dans sa sphère privée lorsque ceux-ci sont sans influence sur la décision à prendre, mais une relation ténue entre ces renseignements et la taxation du contribuable suffit à justifier une telle réquisition (RDAF 1996, 408). b) Lorsque le contribuable ne donne pas suite à une réquisition de pièces, cela peut déboucher soit sur une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD, 92 AIFD et 97 LI, art. 46 al. 3 LHID), soit, comme en l'espèce, sur un prononcé d'amende, au premier chef pour violation des obligations de procédure mises à la charge du contribuable (art. 174 LIFD, 131 al. 1 AIFD, 130 LI; v. aussi art. 55 LHID). Il conviendra d'examiner plus loin en détail si les conditions objectives et subjectives d'application de ces différentes règles sont réunies dans le cas d'espèce. c) Comme toute procédure administrative, la procédure de taxation doit respecter certains principes de rang constitutionnel, savoir notamment le droit d'être entendu de l'administré, dans lequel on range généralement le droit de celui-ci de consulter son dossier (à ce sujet, v. notamment François Bellanger, *Les grands principes applicables en droit fiscal* in OREF, *Les procédures en droit fiscal*, Berne 1997, p. 27; en outre, v. à ce sujet en dernier lieu Pascal Mahon, *L'information par les autorités*, RDS 1999 II 201 ss, spéc. 280 ss et réf.). Ce principe s'impose au droit cantonal, quand bien même ce dernier ne connaîtrait pas de règle particulière à ce sujet (tel est le cas en droit vaudois). Pour ce qui a trait au droit fédéral, ce point est désormais prévu expressément par l'art. 114 LIFD (v. également art. 41 LHID). Selon cette disposition, le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (al. 1); le contribuable peut également prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêt public ou privé ne s'y oppose (al. 2). En cas de refus de consultation d'une pièce du dossier, l'autorité ne peut se fonder sur cette dernière dans sa décision que si elle a donné connaissance au contribuable de son contenu essentiel et qu'elle lui a offert l'occasion de faire valoir à ce sujet son droit d'être entendu (al. 3). Les commentateurs de la LHID, confrontés à la rédaction quelque peu maladroite des dispositions précitées, précisent à cet égard que le droit à la consultation du dossier par l'administré ne doit pas mettre en péril le cours normal d'une procédure de contrôle ou d'enquête ouverte pour soustraction; ils admettent même que ce droit peut être suspendu pendant la durée d'une telle procédure sans base légale expresse (Zweifel, in Zweifel/Athanas, op. cit., no 8 ad art. 41 LHID; pour un exemple d'application d'une telle limitation provisoire du droit à la consultation du dossier, v. ATF non publié du 10 février 1999 en la cause Administration fiscale du canton de Berne c/X et Commission de recours du même canton). 3. Il convient d'examiner maintenant le

bien-fondé des prononcés d'amende querellés. Ceux-ci ne peuvent en premier lieu être confirmés que pour autant que les réquisitions en production de pièces formulées par l'autorité de taxation soient conformes au droit et partant que le non-respect de celles-ci apparaissent comme une violation des obligations de procédure de la contribuable. a) Si l'on reprend la liste des pièces requises dans la correspondance de l'ACI du 29 septembre 1998 (hormis le contrat de bail, qui a déjà été produit), force est de constater qu'il s'agit pour la presque totalité de ces documents de fiches comptables ou de pièces justificatives; étaient demandées également des explications, étayées par des justificatifs, de la provision de 359'430 fr. pour transformations. Ces exigences entrent assurément dans les prévisions de la loi, soit plus précisément dans les notions de "livres comptables" ou de "pièces justificatives", auxquelles se réfère l'art. 126 al. 2 LIFD (la portée de cette disposition étant la même que celle de l'art. 89 AIFD, il n'y a pas lieu de s'étendre plus longuement sur l'interprétation de cette dernière règle). Dès lors, la réquisition de l'ACI tendant à la production de ces pièces apparaît clairement fondée, tout au moins en matière d'impôt fédéral direct, sous réserve de quelques objections que l'on examinera encore plus bas (let. c ci-après). Dans la mesure où les réquisitions de l'autorité fiscale portaient sur des éléments de la comptabilité de la recourante, force est de retenir que celles-ci ne peuvent guère, en principe, être considérées comme disproportionnées, la comptabilité servant en effet de base à la taxation des sociétés commerciales. Le principe de la proportionnalité doit en revanche guider les modalités de la consultation par l'administration de ces pièces, dont le volume peut être important; on admet ainsi généralement que la consultation ait lieu dans les locaux de l'entreprise, plutôt qu'au siège de l'administration elle-même. L'autorité ne peut vraisemblablement pas non plus exiger des copies de l'ensemble des livres comptables et des pièces justificatives; mais cette question ne se pose pas lorsque la demande porte sur une vingtaine de documents, car le principe précité ne peut guère y faire obstacle. De même, il apparaît comme évident que la contribuable pouvait être invitée à justifier la provision opérée à hauteur de 359'430 fr. pour transformations. b) La recourante fait toutefois valoir la teneur de l'art. 92 LI; mais cette objection, on le relèvera d'emblée, s'inscrit exclusivement dans le cadre du droit cantonal. Aux termes de cette disposition, chaque contribuable est entendu par l'autorité de taxation, en règle générale tous les cinq ans, afin de fournir la justification complète et détaillée de sa déclaration (al. 1); il doit produire à cette occasion notamment la comptabilité et tous autres documents utiles au contrôle de sa déclaration (al. 2). La recourante fait en substance valoir que le contrôle périodique a eu lieu les 8 et 9 septembre 1998 dans les locaux de sa mandataire et qu'il a même pris fin à cette date-là. En d'autres termes, en revenant à la charge ultérieurement, l'inspectrice chargée du dossier ne disposait plus des pouvoirs que lui confère l'art. 92 LI, ce qui fait dire à la contribuable que ces réquisitions ultérieures seraient disproportionnées; elle semble faire valoir à cet égard des difficultés pratiques liées au fait que les documents en question auraient été renvoyés par la mandataire à sa cliente et archivés. On observera en effet que le contrôle fiscal, qui occasionne un travail de préparation non négligeable de l'entreprise contribuable devrait, dans la règle, être accompli d'une traite; l'inspecteur concerné devrait ainsi poursuivre ses investigations jusqu'au bout, de manière à éviter, dans la mesure du possible, de contraindre la société contrôlée à effectuer plusieurs fois ces opérations fastidieuses. Les griefs de la recourante ne sont à cet égard peut-être pas dénués de pertinence, l'autorité fiscale étant tenue dans ce cadre-là également de respecter le principe de la proportionnalité; il n'y a cependant pas lieu d'élucider ici cette question de manière définitive (l'ACI laisse en effet entendre que la contribuable ne s'est pas montrée

totallement coopérante lors du contrôle), dans la mesure où, de toute manière, la recourante n'était pas autorisée à opposer une fin de non-recevoir abrupte aux demandes de pièces de l'autorité intimée. A ce stade, il apparaît au tribunal que les inconvénients causés à la recourante par la requête de l'ACI restent admissibles et qu'ils ne sauraient lui donner un caractère disproportionné. Au regard des dispositions applicables, l'on doit considérer en premier lieu - la recourante paraît presque l'admettre - que le contrôle périodique prévu à l'art. 92 LI n'était pas pleinement achevé, de sorte que la contribuable restait tenue de "produire" des extraits de comptes, comme le prévoit l'art. 92 al. 2 LI; ce terme permet d'ailleurs à l'autorité fiscale d'exiger la remise de copies. Au surplus, à supposer même que l'on considère cette règle comme inapplicable, pour le motif que le contrôle périodique aurait été achevé le 9 septembre 1998, l'art. 90 al. 2 LI permettrait néanmoins à l'autorité de taxation d'obtenir "tous documents et informations propres à assurer une taxation exacte" ; or, en l'espèce, tel est bien le cas des pièces demandées. En d'autres termes, sous réserve du point examiné plus bas sous lettre c, les réquisitions de l'ACI apparaissent également comme bien fondées en droit cantonal. c) La recourante a fait valoir que le défaut de production des pièces demandées était dû à l'état de santé de son administrateur unique. On rappelle à cet égard que la demande de pièces par l'ACI est datée du 29 septembre 1998; figurent par ailleurs au dossier trois certificats médicaux établissant une incapacité de travail de l'administrateur unique de la recourante pour la période du 9 novembre 1998 au 30 novembre 1998, à 100%, un second admettant une prolongation de celle-ci jusqu'au 31 décembre 1998, alors qu'un troisième certificat prolonge l'incapacité à 100% jusqu'au 19 janvier 1999, la reprise du travail intervenant à 50% dès le 20 janvier suivant jusqu'au 9 mars 1999. On remarquera que la jurisprudence, s'agissant du respect d'un délai de recours ou de réclamation, est particulièrement exigeante. Il est exclu qu'une personne, dont l'incapacité porte sur une durée d'environ deux mois, puisse partir de l'idée que le délai en question lui sera restitué à la fin de son indisponibilité; on doit en effet attendre de l'administré se trouvant dans une telle situation qu'il recoure néanmoins, malgré cette incapacité, ou, à défaut, qu'il désigne un mandataire à cet effet (ATF du 29 septembre 1993 2P.272/1993). Dans le cas d'espèce, les démarches demandées de la recourante apparaissent comme nécessitant un travail dont l'ampleur ne dépasse pas celle du dépôt d'un recours, de sorte que l'indisponibilité de son administrateur unique ne saurait justifier la carence de la contribuable. Cette constatation s'impose à plus forte raison pour la période antérieure à sa maladie, comme aussi pour la période durant laquelle il a récupéré une capacité de travail à 50%; cette dernière apparaît très clairement suffisante pour qu'il puisse donner suite aux réquisitions de l'administration (une surcharge de travail, en effet, n'autorise pas un contribuable à laisser en souffrance ses obligations fiscales). Les circonstances qui viennent d'être décrites montrent qu'une faute, commise d'ailleurs avec conscience et volonté, a été commise par la recourante, plus précisément par son administrateur unique. d) Les conditions objectives et subjectives de la contravention prévues aux art. 174 LIFD (ou 131 al. 1 AIFD), respectivement 130 LI apparaissent ainsi réalisées; pour être complet, on notera en particulier que la sommation prévue par l'art. 174 LIFD est bien intervenue, sans que la contribuable y donne suite. Au surplus, les amendes prononcées sont modérées et doivent en conséquence être confirmées (v., à titre de comparaison, RDAF 45, 103 et 42, 258, ainsi que les références citées par Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, p. 169); cela conduit au rejet des deux premiers recours (s'agissant de la conclusion IV du recours du 31 mai 1999, il faut constater qu'elle recouvre la conclusion II du pourvoi formé le 13 juillet 1999; on l'examinera dès lors avec ce dernier,

au considérant 4 ci-après). 4. Le dernier pourvoi déposé vise à l'obtention d'un droit de libre consultation par la recourante de son dossier fiscal. On a déjà rappelé ci-dessus la teneur de l'art. 114 LIFD, lequel s'inspire d'ailleurs dans une certaine mesure des art. 26 et 27 PA. Les commentateurs de la LHID, déjà cités, retiennent le principe, rappelé par l'art. 27 al. 1 let. c PA et valable en application de l'art. 114 al. 2 LIFD, que l'autorité peut refuser la consultation de pièces si l'intérêt d'une enquête officielle non encore close l'exige. Au demeurant, l'ATF du 10 février 1999 précité confirme très clairement cette solution, en l'occurrence en relation avec une procédure d'inventaire fiscal en matière d'impôt fédéral direct, le droit des héritiers du défunt à la consultation du dossier étant en effet suspendu jusqu'à la clôture de celle-ci. Le refus partiel de l'autorité intimée d'autoriser la consultation du dossier fiscal de la contribuable apparaît dès lors conforme à l'art. 114 LIFD; cette conclusion vaut également pour le droit cantonal, le principe précité étant admis comme valant de manière générale, même en l'absence de base légale expresse (v. ci-dessus consid. 2 let. c et références citées). Il suffit en effet de constater que la contribuable aura l'occasion de se déterminer sur les pièces en question, comme l'autorité intimée en a d'ailleurs pris l'engagement, au terme du contrôle ou, plus précisément, au moment de l'avis de prochaine clôture de la procédure de soustraction actuellement engagée; ce report du droit à la consultation du dossier est ici justifié par un intérêt public pertinent et il est conforme au principe de la proportionnalité. Le troisième pourvoi de la recourante doit dès lors être rejeté lui aussi, dans la mesure où il est recevable.

5. Vu le sort des recours, la recourante devra supporter un émolument d'arrêt et n'aura 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.