

## **VD\_OMNI FI.2003.0032 vom 6. Juli 2007**

VD Tribunal cantonal, 2007-07-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0032](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0032)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0032 du 6 juillet 2007

IT: VD\_OMNI FI.2003.0032 del 6 luglio 2007

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | L'autorité de taxation est fondée à procéder à un rappel d'impôt lorsqu'elle découvre, à l'occasion du dépôt d'une déclaration d'impôt, qu'une taxation d'office antérieure entrée en force prenait en compte un bénéfice imposable largement inférieur au bénéfice réel.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Conformément à l'article 199 alinéa 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux (ci-après LI ; RSV 642.11), le Tribunal de céans est compétent pour connaître des recours contre des décisions sur réclamation prises par l'administration cantonale des impôts. Il était aussi compétent pour statuer sur les recours interjetés contre les décisions de l'administration cantonale des impôts sous l'égide de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (art. 104 aLI applicable par renvoi de l'art. 134 al. 2 aLI). Il est également compétent pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après LIFD ; RS 642.11), en vertu de l'article 140 de cette même loi et de l'article 3 de l'arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RSV 658.11.1). Déposé dans le délai de 30 jours prescrit par les articles 200 LI, 134 al. 2 aLI et 140 LIFD, le recours est recevable à la forme.

#### **E. 2**

Sur le plan procédural, on relève que le rappel d'impôt est notifié à l'issue d'une procédure de révision au détriment du contribuable. Il s'agit d'une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, tel étant le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (v. arrêts FI 1995.0046 du 13 juin 1996, FI 1994.0065 du 18 août 1995, FI 1993.0053 du 20 décembre 1994, FI 1993.0016 du 10 mai 1994). a) En matière d'impôt direct cantonal et communal, la procédure de révision était, jusqu'au 31 décembre 2000, réglée aux art. 107 à 109 aLI (on entend par cette abréviation la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur jusqu'à la date précitée, donc applicable aux périodes 1997-1998 et 1999-2000). L'art. 109 al. 1, première phrase, aLI permettait à l'autorité de taxation de réviser la taxation définitive en défaveur du contribuable « (...)dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision, lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours ». Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (arrêts FI 1993.0100 du 28 octobre 1994 et FI 1993.0101 du 15 mars 1995), cette règle exigeait seulement que la procédure de révision soit entamée dans le délai de

trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. Cette disposition a été remplacée par l'art. 207 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et donc applicable à la période de taxation 2001-2002. A teneur de cette disposition : «Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation passée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante. » aa) Tant s'agissant de l'ancien que du nouveau texte, on entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (*nova reperta*). Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les articles 136, notamment lit. d, et 137, notamment lit. b, aOJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 et ss; références citées; v. aussi, Pierre Moor, Droit administratif, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991 nos 1300 et ss; v. aussi, Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 1 et ss). Entre autres conditions, il faudrait par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; selon Moor, ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amenés à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (*ibid.*, p. 230; v. en outre plus généralement sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 96-97). bb) On rappellera par ailleurs que la LI distingue l'hypothèse de la révision (que l'on peut appeler rappel d'impôt, lorsqu'elle intervient en défaveur du contribuable), de celle de la soustraction d'impôt. Cette solution est également consacrée par la LIFD (v. notamment art. 151 ss LIFD, qui ne présuppose plus l'existence d'une faute; v. au surplus sur ce point Hugo Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in Archives 61, 447 ss., spéc. p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, no 26, dans lequel est rappelé le système mis en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD). b) S'agissant du droit fédéral, la LIFD, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995, prévoit, à son article 151 al. 1, le rappel d'impôt, notamment « lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète(...)» . Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus exclusivement de la commission d'une infraction fiscale. c) Toujours sur le plan formel, on

rappellera que, selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours, en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; art. 201 LI). Le recours à l'art. 6 CEDH, disposition dont la jurisprudence a, notamment, tiré le droit de tout prévenu de se taire durant son procès, est dénué de pertinence, car cette disposition ne s'applique, on l'a vu au considérant 1a), qu'aux procédures de droit pénal fiscal et non aux procédures purement fiscales, telles la procédure de taxation et le rappel d'impôt (v. ATF 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, cons. 4.2., références citées). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. articles 123 et 126 LIFD, 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, Bâle et Francfort s/Main 1998, n° 8 p. 393; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse* 3ème éd., Berne 1994, p. 58/59); dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a confirmé plusieurs fois ce principe (v. arrêts FI 2002.0043 du 10 mars 2003; FI 2000.0003 du 29 juin 2000; FI 1997.0049 du 15 avril 1999; FI 1992.0082 du 12 février 1993). En effet, les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 126 al. 1 LIFD, 90 al. 2 aLI et 176 al. 1 LI; v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 142; Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, ad art. 42 LHID, n° 2, p. 496); cette obligation s'étend du reste à la procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI; cf. Klaus A. Vallender, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b*, ad art. 153 LIFD n° 4, p. 415). S'agissant du fardeau de la preuve, on retient dans la règle qu'il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent (ATF 105 Ib 382); le contribuable, pour sa part, doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in: *Les procédures en droit fiscal*, OREF, 1997, pp. 136-137).

### **E. 3**

Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (v., outre Rivier, *ibid.*, Walter Ryser / Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 2001, 4e éd., p. 462). Le Tribunal administratif a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 201 LI) et peut demander un complément d'instruction. Il apprécie les preuves apportées par les parties et a un large pouvoir d'appréciation dans ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). On relèvera au surplus que la jurisprudence considère, lorsqu'elle est confrontée à des actes émanant du contribuable, que le juge peut s'en tenir à la formulation qu'a utilisée l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques

doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516 ; 47, 536 ; TA, arrêt FI 1991.0036, du 6 octobre 1993, consid. 3).

#### **E. 4**

En l'espèce, une décision de taxation d'office entrée en force concernant l'exercice 1998 a été rendue le 18 janvier 2000 et arrêta le bénéfice imposable de la recourante à 1'000 francs. Le 28 décembre 2000, cette dernière a déposé sa déclaration pour l'exercice 1999 à laquelle était annexée un bilan au 31 décembre 1998, duquel ressortait un bénéfice net pour l'exercice 1998 de 52'518 fr. 79. Il est ainsi patent que l'administration fiscale était fondée à procéder à un rappel d'impôts, dès lors que la contribuable n'avait déposé aucune déclaration d'impôts et, a fortiori, aucune pièce comptable lui permettant d'apprécier la quotité du bénéfice imposable. L'autorité de taxation n'était ainsi pas en mesure, en apportant l'attention nécessaire, de faire valoir durant la procédure de taxation un tel élément. Au surplus, le délai de trois mois prévu par l'article 109 aLI a été respecté. En effet, comme le souligne l'autorité intimée, le point de départ de ce délai ne saurait constituer le dépôt de la déclaration contenant le bilan 1998 auprès de l'office d'impôt. En effet, en l'absence d'indication précise de la part de la recourante permettant d'exiger de l'office qu'il examine la documentation rapidement, il convient d'admettre que le dossier n'a été examiné par un taxateur, et partant le fait nouveau parvenu à la connaissance de l'autorité qu'au moment de procéder à la taxation pour l'exercice 1999. Dans la mesure où la décision de révision a été prise en même temps que la décision de taxation 1999, il apparaît hautement vraisemblable que, comme le déclare l'autorité intimée dans ses déterminations du 11 juillet 2003, que le délai a été respecté.

#### **E. 5**

La recourante fait valoir que c'est à tort que la décision entreprise ne tient pas compte d'importantes pertes reportables durant les exercices précédents. Selon les articles 67 al. 1 LIFD et 55g aLI (voir également l'art. 104 al. 1 LI), les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduits du bénéfice net de cette période, à conditions qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces périodes. Cependant, le report de pertes d'une période fiscale donnée n'est possible que si cette dernière a fait l'objet d'un résultat imposable égal à zéro; si la taxation de la période en question débouche sur un résultat imposable positif et qu'elle entre en force, elle lie l'autorité fiscale pour la période suivante, en ce sens que le contribuable n'a plus la faculté d'invoquer une perte reportée afférente à cette période. Il est à cet égard sans importance que la taxation des années précédentes ait été effectuée de manière ordinaire ou d'office (v. à ce sujet ATF 2A.587/2002, publié in Revue fiscale 2003, 365 et, a contrario, RDAF 2001 II 261). Or, tel est le cas en l'espèce, dès lors que la taxation d'office 1997, entrée en force, arrêta un montant de 100 fr. au titre du bénéfice net imposable. Mal fondé, ce grief doit ainsi être rejeté.

#### **E. 6**

Demeure la question de la majoration de 10% opérée par l'autorité de taxation sur le bénéfice imposable, qui a considéré que la recourante s'était rendue coupable de soustraction fiscale. a) En premier lieu, on peut douter, comme le fait au demeurant l'autorité intimée dans ses déterminations, que l'article 128 al. 2 litt. a aLI soit applicable à la présente cause. Ce point

peut néanmoins rester indécis. b) La LIFD est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995; elle a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 (AIFD; art. 201 LIFD). S'agissant des amendes ayant trait à l'impôt fédéral direct, la LIFD s'applique. La LHID est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993. Dans le délai de huit ans imparti par l'art. 72 LHID, les cantons avaient l'obligation d'adapter leur législation s'agissant notamment des dispositions pénales régies par le titre sixième de cette loi (art. 55ss LHID). Le canton de Vaud s'y est conformé en édictant la LI, dont les dispositions pénales (Partie VI, Titre I, art. 241ss LI) font désormais partie du droit harmonisé. La LI a abrogé l'aLI dès son entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 278 LI). S'agissant des amendes ayant trait à l'impôt cantonal et communal, l'aLI reste applicable aux amendes relatives aux périodes 1993-1994 à 1999-2000. Dans le domaine de la soustraction fiscale, s'applique toutefois la loi la plus favorable, selon la règle de la *lex mitior* qui vaut en droit pénal (arrêt FI.1996.0085 du 12 décembre 2002, consid. 2, et les arrêts cités). En l'occurrence, les dispositions de la LI sont moins rigoureuses pour la recourante que celles de l'aLI ; celle-ci s'effacera donc devant celle-là. c) Dans le domaine du droit harmonisé, on distingue la soustraction consommée de la tentative. Est punissable d'une amende pour soustraction consommée, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 1 LI). Pour qu'il y ait soustraction, il faut que soient réunis trois éléments: une double condition objective – la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable – et une condition subjective – la faute (ATF 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 3.2; 2P.241 et 2A.235/1998, du 29 mai 1998 reproduit in: *Revue fiscale* 2000 p. 122, consid. 5b/cc p. 125). L'auteur d'une tentative de soustraction fiscale n'est en effet amendable que s'il a agi avec intention, à l'exclusion de la simple négligence (ATF 2A.481/2003 du 18 août 2004, consid. 3; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, reproduit in: *RDAF* 2003 II p. 632, consid. 3). d) Dans la procédure d'amende, il incombe à l'autorité de taxation de prouver que l'imposition est incomplète (ATF 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; ATF du 8 février 1991, reproduit in: *RDAF* 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (ATF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins, qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexacts ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 3.3; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 5.2, et les arrêts cités; arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid. 4a). Il incombe alors au contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire, du moment que les faits, établis sur la base d'indices précis, sont hautement vraisemblables (ATF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2; arrêt FI.1992.0100 du 29 septembre 2000, consid. 4a). Lorsque des éléments imposables ne figurent pas dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêts FI.1992.0100, précité, consid. 4a ; FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 1a). On doit admettre que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il

donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (arrêt FI.1992.0100, précité, consid. 4a). Le contribuable ne saurait à cet égard prétendre que l'insuffisance de taxation est due au comportement de l'autorité de taxation, laquelle aurait négligé de procéder aux vérifications propres à éviter l'erreur (ATF 100 Ib 480; cf. Torrione, op. cit., p. 1025, et les références citées). Pour le surplus, le juge de l'amende est libre d'utiliser les documents et renseignements librement fournis par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation (Torrione, op. cit., p. 1045). e) En l'espèce, la recourante fait valoir qu'elle n'a jamais eu l'intention de se soustraire à ses obligations fiscales, mais que le défaut de dépôt de déclarations pour les exercices antérieurs à 1999 était dû à la désorganisation de la société. Elle en veut pour preuve que, selon elle, compte tenu des pertes qui auraient pu être rapportées, sa situation aurait été meilleure si elle avait produits ses comptes plutôt que de se laisser taxer d'office. A titre exceptionnel, le tribunal est d'avis qu'en l'espèce aucune soustraction d'impôts ne doit être reprochée à la recourante. En effet, on voit mal pour quelle raison cette dernière aurait produit un bilan faisant état d'un bénéfice net supérieur à 50'000 francs pour l'exercice 1998 après avoir été taxée d'office sur un montant de 1'000 francs. Le recours doit ainsi être admis sur ce point. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à admettre partiellement le recours. La décision attaquée sera donc annulée et la cause retournée à l'autorité intimée afin qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants. Compte tenu des circonstances, le présent arrêt sera rendu sans frais.

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