

VD_OMNI FI.2004.0102 vom 16. Dezember 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0102

FR: VD_OMNI FI.2004.0102 du 16 décembre 2004

IT: VD_OMNI FI.2004.0102 del 16 dicembre 2004

Regeste

Administration cantonale des impôts | L'erreur comptable invoquée ici est imputable à une négligence; ce n'est donc pas sans sa faute que le contribuable n'a pas pu la faire valoir en procédure ordinaire, de sorte que la voie de la révision est exclue.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 16.12.2004 FI.2004.0102

Administration cantonale des impôts | L'erreur comptable invoquée ici est imputable à une négligence; ce n'est donc pas sans sa faute que le contribuable n'a pas pu la faire valoir en procédure ordinaire, de sorte que la voie de la révision est exclue.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 16 décembre 2004

Composition M. Etienne Poltier, président; M. Alain Maillard et M. Marc-Etienne Pache, assesseurs. recourant X. _____, à Y. _____, représenté par Jean DE GAUTARD, Avocat, à Vevey, autorité intimée Administration cantonale des impôts I Objet Recours X. _____ c/ décision de l'Administration cantonale des impôts du 23 août 2004 (refus de réviser les taxations 1997-1998 et 1999-2000, impôt cantonal et communal) Vu les faits suivants A. X. _____ est à la tête d'un commerce et d'une entreprise de piscines d'agrément. Il exploite notamment à Y. _____ un magasin dans lequel sont vendus des articles pour l'entretien des piscines. Il a introduit en 1994 ou 1995 la possibilité du paiement par carte de crédit dans ce magasin. Rares au début, les paiements par ce biais ont été de plus en plus nombreux par la suite, soit à tout le moins dès 1996. B. a) X. _____ a déposé sa déclaration d'impôt pour la période 1997-1998 le 11 juillet 1997; dans ce cas, il a notamment annoncé pour l'année 1996 un revenu de son activité indépendante de 142'620 francs, cela sur la base des comptes établis par la fiduciaire Hubert Parmelin, à Y. _____ (en entête de ces comptes, on lit ce qui suit: "nous attestons que ces documents ont été établis sur la base des pièces comptables qui nous ont été remises"). Les taxations fondées sur cette déclaration (incluant donc le revenu de l'activité indépendante relaté dans les comptes précités) sont entrées en force. b) Le contribuable a également déposé sa déclaration d'impôt pour la période 1999-2000, en date du 14 octobre 1999. Là encore, l'intéressé annonçait des revenus d'activité lucrative indépendante de 141'597 francs pour 1997, respectivement 265'073 francs pour 1998 (années de calcul); ces chiffres se fondaient sur la comptabilité établie par la Fiduciaire Hubert Parmelin. Là encore, il n'est pas contesté que les taxations relatives à cette période fiscale, incluant les revenus de l'activité indépendante, tels que déclarés, sont entrées en force. C. Le recourant indique (dans le recours du 21 septembre 2004 au Tribunal administratif, dont il sera question plus loin) qu'il "s'est trouvé chaque fin d'année devant un problème insoluble. Malgré les gros chiffres d'affaires réalisés (et pour cause !,) le recourant ne comprenait pas qu'en fin d'année, il n'avait jamais des liquidités suffisantes pour faire face à ses

obligations. Comme les personnes à qui il s'était confié de cette inquiétude (fiduciaire, banquier, etc.) ne réagissaient pas et ne lui donnaient pas d'éléments pouvant lui permettre de trouver la solution, le recourant s'est décidé durant l'hiver 2001 à éprouver tous les chiffres. C'est là que l'erreur fut découverte". Il a ainsi constaté que les décomptes de son magasin étaient faux depuis l'introduction du système de paiement par carte de crédit. En effet, il passait les encaissements intervenus par carte de crédit dans son livret de caisse, lequel était transmis, une fois par trimestre à sa fiduciaire; les paiements par carte de crédit venaient donc une première fois en recette par ce biais. Ils étaient ensuite enregistrés une seconde fois par la fiduciaire, celle-ci se basant alors sur les décomptes établis par la banque. D.

a) Ce sont les vérifications intervenues durant l'hiver 2000-2001 qui ont permis à la fiduciaire du recourant de déposer le 14 juillet 2001 une demande de révision portant sur les taxations des périodes fiscales 1997-1998 et 1999-2000. b) Par décision du 22 novembre 2002, l'Office d'impôt du district de ***** a écarté cette demande, en considérant que le requérant n'avait pas fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation. La réclamation du contribuable, du 27 novembre 2002 a, quant à elle, été rejetée par décision du 23 août 2004. c) C'est contre cette décision que X. _____, agissant par l'intermédiaire de l'avocat Jean de Gautard, a recouru au Tribunal administratif le 21 septembre 2004, soit en temps utile; il conclut avec dépens à l'annulation des décisions de taxation du 24 février 2000, pour la période fiscale 1997-1998, et du 22 février 2000 pour la période fiscale 1999-2000, l'autorité de taxation étant invitée à rendre de nouvelles décisions conformément à la demande de révision du 14 juillet 2001. L'ACI, dans sa réponse du 8 novembre 2004, propose le rejet du recours. E. En parallèle,

X. _____ a engagé une démarche similaire auprès de l'Administration fédérale des contributions, division principale de la TVA, pour obtenir le remboursement de la TVA perçue à ses yeux en trop. L'autorité précitée y a d'ailleurs donné une suite favorable le 7 septembre 2001 (voir à ce sujet pièce 5 du bordereau des pièces produites par le recourant). Considérant en droit : 1.

a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (v. arrêts FI 1995/046 du 13 juin 1996, 1994/065 du 18 août 1995, 1993/053 du 20 décembre 1994, 1993/016 du 10 mai 1994). En droit vaudois, elle est réglée aux art. 107 à 109 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts cantonaux et communaux (ci-après: aLI; v. également, à titre de comparaison, art. 203 ss de la loi du 4 juillet 2000 sur le même objet – ci-après: LI – et 51 LHID). L'art. 107 lit. c aLI prévoit notamment que la taxation définitive peut être révisée sur demande 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 attaquée, "(...) lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours". Par faits nouveaux (lit. c), on entend ici des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (nova reperta); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus de lui malgré toute sa diligence (v. Rivier, op. cit. p. 204, références citées; v. en outre Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, n° 35 ad art. 126 AIFD). Le Tribunal administratif a eu l'occasion de rappeler ce principe pour confirmer la forclusion d'un contribuable qui agissait par la voie de la révision pour obtenir la déduction de frais d'entretien non revendiqués dans la procédure de taxation (arrêt FI 1995/012 du 5 décembre

1995; FI 1995/046 du 13 juin 1996; v. en outre, à propos de l'art. 126 AIFD, deux arrêts du Tribunal fédéral publiés in StE 1984 97.11 n° 2 et in Archives 49, 206; v. enfin et surtout, Tribunal administratif, arrêt du 2 décembre 1994, FI 1993/0047, confirmé par ATF du 4 juin 1996, 2P.27/1995: le contribuable n'avait pas revendiqué la totalité des intérêts hypothécaires qu'il avait payé, ce qui ressortait d'ailleurs des pièces qu'il avait jointes à sa déclaration; sa demande de révision, examinée cependant au regard de l'art. 107 lit. a LI, n'en a pas moins été écartée). En d'autres termes, il résulte de la jurisprudence que, sous réserve d'hypothèses extrêmement particulières, le contribuable qui dépose une déclaration comportant une erreur doit assumer les conséquences de celle-ci. On pourrait tout au plus réserver le cas, qui devrait rester exceptionnel, dans lequel cette erreur pourrait, voir devrait, être d'emblée décelée par l'autorité de taxation (la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour sa part, exclut une telle possibilité: voir notamment ATF précité du 4 juin 1996, confirmant un arrêt du TA VD). Cette solution - qui exclut la voie de la révision de taxations entrées en force - vaut dans la même mesure s'agissant de la comptabilité servant de fondement à une déclaration d'impôt (dans ce sens, Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Fribourg, ACCR FR 1978-1986 IX C n° 1). L'art. 203 al. 2 LI comporte une formulation plus précise s'agissant de la diligence attendue du contribuable, la rédaction retenue apparaissant d'ailleurs comme une codification de la jurisprudence précitée: "La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui". b) Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que l'on soit en présence de faits nouveaux, dans l'acception qui doit être retenue dans le cadre de l'art. 107 lit. c aLI ou 203 al. 1 lit. a LI. La portée de la règle de l'ancien droit et celle du nouveau droit en matière de révision suite à la découverte de faits nouveaux étant la même, le tribunal se dispensera de trancher la question du droit intertemporel, à savoir laquelle de ces deux règles il convient d'appliquer en l'occurrence (en matière de rappel d'impôt prévaut l'idée d'appliquer le droit en vigueur lors de la période de taxation en cause; la même solution pourrait s'appliquer en matière de révision). En effet, l'existence de revenus comptabilisés à double constitue à l'évidence un fait de nature à influencer sur le résultat de la taxation. c) Le débat se concentre ainsi sur une autre question, à savoir celle de la diligence requise durant la procédure de taxation ou celle, subséquente, de réclamation ou de recours. En substance, le contribuable admet qu'une erreur s'est glissée dans sa comptabilité, mais il soutient qu'il a fait tout ce qui était dans son pouvoir pour redresser cette erreur dès qu'il en a pris connaissance. Pour l'autorité fiscale, au contraire, l'erreur comptable ici en cause est imputable à faute au contribuable, de sorte que la voie de la révision s'en trouve d'emblée exclue. Le tribunal relève ici que l'erreur comptable évoquée par le recourant est assurément malencontreuse et regrettable; elle aurait d'ailleurs effectivement dû déboucher sur une correction des comptes déposés si les taxations concernées n'étaient pas entrées en force (v. à ce propos Markus Berger, *Probleme der Bilanz berech Figung*, Archives 70, 539 ss, spéc. p. 541; Danielle Yersin, *Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales*, RDAF 1977, 371 ss, spéc. p. 377). Tel est toutefois précisément le cas en l'espèce. Or, l'erreur précitée découle vraisemblablement d'un défaut d'organisation (sur les conséquences d'une telle carence, v. également TA ZH StE 2004 B 92.8 no 11), voire d'un manque d'attention dans la mise en place du système de paiement par carte de crédit; celle-ci aurait pu être évitée par un échange d'informations plus étendu entre le recourant et sa fiduciaire (on notera d'ailleurs que, dans l'hypothèse d'une négligence du

mandataire, celle-ci serait imputable au contribuable lui-même) L'erreur aurait aussi pu être découverte par des recherches comptables avant l'hiver 2000-2001 (le recourant mentionne avoir constaté des anomalies auparavant déjà, soit avant l'entrée en force en mars 2000 des taxations à réviser). Quoiqu'il en soit, le tribunal parvient à la conclusion que l'erreur comptable ici en cause ne se serait pas produite si le recourant et sa fiduciaire avaient voué toute la diligence requise à la mise en place du système de paiement par carte de crédit, voire au contrôle des comptes en marge des taxations. Cela étant, la voie de la révision, quelque rigoureuse que soit cette solution, ne peut qu'être écartée. d) On notera également que l'art. 107 aLI prévoit un délai de 3 mois pour le dépôt de la demande de révision, cela à compter de la découverte des faits nouveaux (l'art. 204 LI prévoit quant à lui un délai de 90 jours). Or, les opérations de recherche effectuées par le contribuable, qui ont débouché sur la découverte de l'erreur comptable, paraissent s'être déroulées, selon l'acte de recours, en hiver 2000-2001. Il apparaît dès lors douteux que la demande de révision du 14 juillet 2001 ait été formée en temps utile; le recourant, dans tous les cas, ne l'établit pas. e) Il résulte des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté, la décision attaquée étant confirmée. Compte tenu de l'issue du pourvoi, l'émolument d'arrêt devra être mis à la charge du recourant, mais celui-ci pourra néanmoins être modéré pour des motifs d'équité. Par ailleurs, il ne sera pas alloué de dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation par l'Administration cantonale des impôts le 23 août 2004 est confirmée. III. L'émolument d'arrêt mis à la charge de X._____ est fixé à 500 francs. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 16 décembre 2004 Le président: 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.