

VD_OMNI FI.2005.0003 vom 21. Juni 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-06-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0003

FR: VD_OMNI FI.2005.0003 du 21 juin 2005

IT: VD_OMNI FI.2005.0003 del 21 giugno 2005

Regeste

X. /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les règles sur la procédure de taxation s'appliquent par analogie en procédure de rappel d'impôt. Annulation d'un rappel d'impôt sur la fortune des contribuables, l'autorité de taxation ayant effectué une reprise par appréciation, d'office en quelque sorte, sans avoir au préalable envoyé une sommation aux contribuables.

Erwägungen

E. 1

a) Le présent arrêt a exclusivement trait à l'examen du recours, en tant que celui-ci est dirigé contre la taxation des périodes concernées et par conséquent contre les reprises effectuées par l'autorité intimée tant au revenu qu'à la fortune déclarés par les recourants. L'instruction du recours contre les amendes infligées aux recourants pour soustraction fiscale a en revanche été suspendue. En effet, l'art. 6 CEDH garantit au prévenu le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, donc au contribuable de garder le silence dans une procédure pénale ouverte à son encontre pour soustraction fiscale (v. CourEDH, arrêt J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, in RDAF 2001 II 1, cons. 64 et ss). Cette disposition protège ainsi le contribuable contre l'utilisation dans la procédure pénale de renseignements obtenus dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation où il a l'obligation, à l'inverse - ainsi qu'on le verra au considérant 2c) ci-dessous -, de collaborer à l'établissement de ses éléments imposables (v. ATF 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, cons. 4.2., références citées). b) En l'occurrence, les recourants contestent aussi bien la totalité des reprises auxquelles l'autorité intimée a procédé dans le cas d'espèce que les amendes qui leur ont été infligées. On retire de leurs explications qu'en substance, s'ils reconnaissent n'avoir pas déclaré les revenus que M. X. _____ a retirés de l'activité indépendante qu'il a exercée depuis son accident, cela n'aurait rien changé au contenu de leurs déclarations ; ils se réfèrent aux pièces produites et indiquent que le bénéfice réalisé est, compte tenu des charges d'exploitation, de toute façon nul ou proche de zéro franc. Ils contestent en outre la reprise ayant trait à la fortune déclarée et font savoir que l'avoir de 120'000 francs placé auprès de la Yougo-Banka est définitivement perdu depuis 1993, vu la disparition de celle-ci. Dans ces conditions, le tribunal est d'avis que seule une séparation nette entre la procédure de taxation proprement dite et la procédure de soustraction est de nature à respecter les principes dégagés par l'art. 6 CEDH. Ainsi, les recourants n'ont pas à redouter que des éléments établis dans la procédure de taxation puissent être utilisés à leur encontre dans la procédure pénale.

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^{er} 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, OJF 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^{ème} 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. A l'inverse de l'AIFD, qui, comme on le verra ci-dessous, ne permettait pas à l'autorité fiscale de revenir sur une taxation définitive hormis la constatation d'une soustraction (v. FI 1996.0053, déjà cité), 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 1er 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). 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. 3

Dans le cas d'espèce, les recourants ne contestent pas avoir dissimulé à l'autorité de taxation les revenus que M. X. _____ a réalisés dans le cadre de son activité d'entretien de bâtiments (que celle-ci soit considérée comme indépendante ou salariée) ; il est dès lors établi que les faits étaient inconnus de l'autorité lorsque les taxations définitives sont entrées en force. La première condition du rappel d'impôt est ainsi réunie. L'essentiel du débat va toutefois porter sur la deuxième condition, à savoir le caractère incomplet des taxations entrées en force. En effet, les recourants soutiennent qu'en réalité, le bénéficiaire que M. X. _____ a retiré de cette activité serait équivalent à zéro franc, de sorte que les reprises effectuées au revenu déclaré ne devraient pas, selon eux, être confirmées. a) On rappellera tout d'abord qu'en l'absence de définition légale, la doctrine et la jurisprudence définissent l'activité lucrative indépendante comme toute activité économique exercée en vue de la recherche d'un profit, pour le compte et aux risques du contribuable, selon une organisation propre, librement choisie et reconnaissable à l'extérieur (cf., notamment, Francis Cagianut/ Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3ème éd., Berne, 1993, § 1, n. 17; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, op. cit., § 7 n° 24, p. 77). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant une profession libérale, mais également les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit (v. art. 52 al. 3 ORC; cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Ryser/Rolli, p. 162; Cagianut/Höhn, op. cit., §1, n. 12). Dans les deux cas, toutefois, le critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel. aa) En droit fiscal suisse, on entend de façon générale par revenu l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (v., parmi de nombreux auteurs, Rivier, op. cit., p. 301, références citées). Cette théorie, dite de l'accroissement de la fortune nette, se retrouve notamment aux articles 7 al.

1 LHID, 16 al. 1 LIFD, de même qu'à l'art. 20 al. 1 LI. Le produit de l'activité indépendante est imposable tant selon la législation cantonale (articles 20 al. 1 lit. b aLI et 21 LI) que selon la législation fédérale (art. 18 LIFD). Il se définit comme tout avantage matériel obtenu en relation avec une activité exercée par le contribuable sous la forme indépendante, de telle sorte que l'un n'aurait pas été acquis sans l'autre. Son montant est déterminé d'après l'évolution du patrimoine professionnel ; il est constitué par la différence entre l'état de ce patrimoine en début et en fin d'exercice, augmentée des prélèvements privés et diminuée des apports. La base d'imposition ainsi définie ressort soit du bilan, soit du compte d'exploitation (art. 958 CO), soit des états que doit produire le contribuable (v. Rivier, op. cit., p. 344). C'est donc à partir du revenu net que sera calculé l'impôt et on tiendra compte, notamment, dans l'appréciation de ce revenu net, des dépenses nécessaires à son acquisition par le contribuable et des charges d'exploitation auxquelles les entreprises sont exposées (cf., outre Rivier, ibid.; Ernst Käzlig, Wehrsteuer, 2. Auflage, Basel 1982, I. Teil, ad art. 22 al. 1 lit. a AIFD, n° 23, p. 511). bb) Le Code des obligations exige en effet du commerçant indépendant de tenir les livres exigés par la nature et l'étendue de ses affaires (art. 957 CO). Lorsqu'en revanche, il n'est pas tenu d'avoir une comptabilité, le contribuable indépendant doit être en mesure de justifier l'exactitude de sa déclaration et d'apporter toutes les preuves nécessaires à cet effet. Il devra tenir un état de ses actifs et de ses passifs, même sommaire, permettant à l'autorité fiscale d'apprécier l'importance réelle de son revenu (exigence jurisprudentielle consacrée par les art. 125 al. 2 LIFD, 88 al. 1 aLI et 175 al. 2 LI). L'exactitude des états financiers doit être établie par des pièces justificatives que les indépendants, astreints ou non à tenir une comptabilité, doivent conserver pendant dix ans (cf. Rivier, op. cit. pp. 347-348). Dès lors, le bénéfice net imposable est obtenu après déduction d'un certain nombre de charges passées conformément aux règles de la comptabilité commerciale et justifiées par l'usage commercial; le bénéfice brut peut donc faire l'objet d'ajustements, à condition qu'ils soient justifiés par l'usage commercial (Ryser/Rolli, op. cit., p. 185 et ss). Parmi les déductions autorisées, les articles 27 al. 1 LIFD, 23 aLI et 31 LI comprennent les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu, les amortissements et provisions, les pertes d'exploitation et les intérêts de dettes, ce à condition qu'ils aient été comptabilisés. Peu importe en revanche que l'activité indépendante soit exercée à titre principal ou accessoire (sur ce point, outre les auteurs déjà cités, Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, in Archives de droit fiscal 48, p. 97). b) Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a estimé que M. X. _____ avait réalisé, dans le cadre d'une activité indépendante d'entretien d'immeubles, les revenus suivants : Années de calcul 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 Totaux

Années de calcul	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	Totaux								
Activité indépendante pour le compte de Z. _____	SA 27'000	27'000	31'950	24'300	16'200	26'471	152'921	./.	AVS à charge - 4'071 -2'714 -5'261 -12'046								
Encaissements C. _____	1'120	2'490	Mandats A. _____	SA 14'800	14'800	Activité ind. selon comptes - A. _____	SA - Z. _____	SA - C. _____	1.2.99 - C. _____	29.12.99 - D. _____	19.7.00	Total produits ./.					
Charges: - AVS - Natel - Frais de camionnette - Frais justifiés par pièces	Total charges																
Revenu net	55'621,80	41'731,45	1'370,00	1'530,00	_____	100'253,05	-786,00	-1'781,00	-14'400,00	-6'547,30	-23'514,30	76'738,75	77'498,15	77'272,95	2'050,00	156'821,10	
	-786,00	-2'480,00	-16'200,00	-19'260,50	-38'726,50	118'094,60	194'832	Reprises s/ revenu	27'000	27'000	31'950	20'229	14'606	36'010	76'738	118'094	351'627

aa) On peut laisser indécise la question de savoir la période à compter de laquelle M. X. _____ a exercé une activité sous la forme indépendante. Si l'on se fie à ses explications, M. X. _____

n'aurait exercé telle activité qu'à compter de 1999, soit lorsqu'un contrôle de l'AVS a fait apparaître des difficultés dans ses relations avec Z. _____ SA et lorsqu'il ne bénéficiait pas encore d'une demi-rente de l'AI. Jusqu'alors, à l'en croire, il aurait été salarié de cette société en complément, jusqu'en 1995 à tout le moins, de son activité salariée principale. L'essentiel consiste en effet à retenir que, depuis l'année de calcul 1993, M. X. _____ a perçu directement des montants de Z. _____ SA. Supposé en effet qu'il faille donner raison aux recourants quant au mode d'exercice de l'activité de M. X. _____, ceux-ci n'étaient de toute façon pas dispensés de les déclarer au fisc. bb) S'agissant des périodes de taxation 1995-1996 et 1997-1998 (années de calcul 1993-1994 et 1995-1996), les recourants n'ont produit aucun état financier ; pour la période suivante, 1999-2000 (années de calcul 1997-1998), l'état financier versé au dossier est incomplet. En outre, ils n'ont, en dépit de la réquisition de l'autorité fiscale, produit aucun extrait, ni relevé de compte en banque. L'autorité intimée s'est fondée uniquement sur le résultat du contrôle AVS effectué au sein de l'entreprise Z. _____ SA, à J. _____ ; or, à l'issue de ce contrôle, il est ressorti que les montants figurant au tableau ci-dessus, deuxième ligne, avaient bien été versés à M. X. _____ pour le nettoyage des locaux de cette entreprise de fabrication et de distribution de valves. La Caisse AVS de la Fédération patronale vaudoise, sur la base de ces montants, a du reste réclamé, par décision du 20 octobre 1998, un total de cotisations de 18'277 fr.45 à M. X. _____. Le réviseur de la caisse AVS a mis en évidence le fait que ce dernier n'était pas affilié en tant qu'indépendant ; Z. _____ SA s'est du reste plainte auprès de M. X. _____ d'avoir été induite en erreur sur ce point. Il ressort en outre de sa correspondance du 23 novembre 1998 que Z. _____ SA a versé 26'471 fr.40 à M. X. _____ en 1998. Cela étant, Z. _____ SA a proposé à ce dernier, dans la correspondance précitée, de prendre en charge elle-même les cotisations des années 1993 à 1995. M. X. _____ a finalement supporté les cotisations impayées des années 1996 à 1998 ; ces montants, 4'071, 2'714, respectivement 5'261 francs, figurent dans la troisième ligne du tableau, en déduction des reprises opérées. L'enquête a en outre révélé que M. X. _____ avait facturé pour 1'120 francs de travaux d'entretien à F. C. _____, à *****, le 20 novembre 1997 et pour 1'370 francs à G. C. _____ le 18 décembre 1998. Le premier montant a été encaissé par CCP en 1998 et figure dans la quatrième ligne du tableau ; le second a été inclus dans l'état des recettes 1999-2000 produit par les recourants et on y reviendra ci-dessous sous cc). Par ailleurs, il appert que, par contrat du 23 avril 1998, M. X. _____ s'est vu confier par A. _____ SA, à E. _____, le mandat de nettoyage des locaux de l'entreprise du 1 er mai 1998 au 30 avril 1999, mandat renouvelable tacitement d'année en année, pour un montant de 1'850 francs par mois. Il a été entendu entre les parties au contrat que tous les produits de nettoyage et consommables étaient à la charge des recourants, A. _____ SA prenant à sa charge les machines et outils de nettoyage. Comme on le verra ci-dessous, ce mandat a été renégocié et renouvelé avant d'être dénoncé pour le 30 septembre 2001. Il ressort cependant du premier contrat que M. X. _____ a perçu 14'800 francs (1'850 fr. x 8 mois) durant l'année 1998, montant repris à la cinquième ligne du tableau. Sans doute, la trace d'un deuxième contrat, daté lui aussi du 23 avril 1998, a été retrouvée ; or, ce document fixe à 2'850 francs par mois la rémunération de l'intéressé en contrepartie d'un service d'entretien des locaux plus étendu. Dans la mesure où ce document n'a pas été signé par les deux parties, il n'est pas censé être entré en vigueur, de sorte que l'on n'en tiendra pas compte. Dans ces conditions, le tribunal ne peut que confirmer les reprises opérées durant ces trois périodes de taxation, celles-ci lui paraissant justifiées. Du reste, les recourants n'ont produit aucun document de nature à

établir un droit à des déductions éventuelles, en sus des cotisations AVS mises à leur charge suite à l'arrangement intervenu avec Z. _____ SA. cc) Pour la période de taxation 2001-2002 (années de calcul 1999-2000), les recourants ont produit, postérieurement à l'avis de prochaine clôture, un état récapitulatif des entrées et sorties de l'entreprise de M. X. _____ H. _____ ; ce décompte a été établi par B. _____, sur la base des relevés bancaires. Se fondant sur ce document, l'ACI a effectué la reprise selon le calcul figurant aux sixièmes lignes et suivantes du tableau, soit 76'738 francs en ce qui concerne l'année de calcul 1999, 118'094 francs pour l'année 2000. Les encaissements Z. _____ SA et A. _____ SA sont documentés ; les relevés du compte BCV ***** font effectivement apparaître que M. X. _____ a perçu de ces deux sociétés 41'731 fr. 45 (1999) et 77'272 fr. 95 (2000), respectivement 55'621 fr.60 (1999) et 77'498 fr.15 (2000). Ces montants correspondent aux factures que M. X. _____ a adressées à ces sociétés pour ses travaux divers. En outre, le compte BCV a été crédité de 2'050 francs par D. _____ SA pour des travaux effectués en 2000. A cela s'ajoute le versement des hoirs C. _____ par 2'900 fr. en 1999 sur le CCP *****. Force est donc de retenir les recettes brutes telles que prises en considération par l'ACI, à savoir 100'253 fr.05 en 1999 et 156'821 fr.10 en 2000. On constate cependant que ces montants n'ont pas tous été reportés dans le relevé des recettes de l'année 1999 produit par les recourants sous « comptes d'exploitation H. _____ » (où il est fait état, sans explication, de 91'948 francs) ; en revanche le total des recettes 2000 concorde avec le chiffre retenu par l'ACI. Dans le relevé des dépenses qu'ils ont produit avant l'avis de prochaine clôture, les recourants revendiquent en 1999 un total de 71'711 fr.55 d'achats de fourniture, 14'300 francs de frais de déplacement, 3'900 francs de frais de repas extérieur et 2'000 francs de frais de vêtement. Avec la prise en compte de ces postes, le bénéfice de l'exercice 1999 serait ainsi ramené, selon leurs explications, à 2'191 fr.50 ; il devrait même être négatif et aboutir à une perte de 32'975 francs si l'on déduit encore le total de la colonne « salaires auxiliaires », soit une somme de 35'166 fr.50 non prise en compte au demeurant dans leur propre calcul. Pour l'année 2000, ces mêmes dépenses sont portées à 102'038 fr.95, 12'500 fr., 3'750 fr., respectivement 2'000 fr., auxquelles s'ajoutent un total de 28'800 fr. de salaires versés à des auxiliaires ; le bénéfice revendiqué serait ainsi, si l'on suit les explications des recourants, ramené à 2'998 fr. 35. L'ACI, on le voit sur le tableau, s'est limitée à juste titre à prendre en considération les dépenses pour achat de matériel lorsque celles-ci sont justifiées par pièces, soit 6'547 fr.30 en 1999, respectivement 19'260 fr. 50 en 2000. Ces factures acquittées figurent sur le décompte du 31 octobre 2003 et sont documentées dans le classeur orange produit par les recourants et versé dans la procédure. M. X. _____ a expliqué sur ce point que les sommes dont son compte a été crédité par Z. _____ SA et A. _____ SA, soit ont entièrement été dépensées en achat de matériel et de marchandises, soit ont été remboursées à Z. _____ SA, comme à A. _____ SA, après achat de matériel ou de marchandises. Il fait valoir en quelque sorte que les sommes dont son compte BCV a été crédité ne peuvent être reprises au titre de revenu ou, à défaut, qu'il convient de déduire les sommes qu'il a reversées à Z. _____ SA et à A. _____ SA. Cette déduction que les recourants revendiquent correspond en fait à la différence entre les dépenses portées en compte au titre d'achats et les dépenses admises par l'ACI, ce qui représente un montant de 65'164 fr.25 en 1999 et de 82'778 fr.45 en 2000. On objectera en premier lieu aux recourants que tous les achats de matériel et de marchandise dûment prouvés par pièce ont été admis à la déduction ; ils n'ont pas apporté la preuve de leurs allégations, à savoir que les montants versés par Z. _____ SA et A. _____ auraient été entièrement absorbés

par les achats effectués pour le compte de ces deux sociétés. En second lieu, on relève que les recourants n'ont produit aucune quittance, de l'une ou l'autre des deux sociétés dont M. X. _____ a reçu des mandats, susceptible de donner du crédit à leurs explications. Quoi qu'il en soit, quand bien même cette explication serait hautement vraisemblable, elle ne saurait être retenue ici. M. X. _____ a facturé à Z. _____ SA et à A. _____ SA pour 41'731 fr. 45 (1999) et 77'272 fr. 95 (2000), respectivement 55'621 fr.60 (1999) et 77'498 fr.15 (2000) ; son compte BCV a été crédité de ces montants qui, du reste, ont été comptabilisés dans ses recettes. Dès l'instant où Z. _____ SA et A. _____ SA ont chacune porté en compte ces factures dans leurs charges, M. X. _____ ne peut, à son tour, revendiquer qu'elles soient également prises en considération dans ses propres frais ; cela équivaldrait en effet à comptabiliser deux fois la même charge, ce que proscrivent les principes comptables. Aucun élément ne permet donc d'aller plus loin et d'admettre d'autres montants que les déductions admises à juste titre par l'autorité intimée. L'ACI a cependant admis comme charges les dépenses considérés par elle comme « plausibles », bien que non documentées, à savoir les frais kilométriques pour la camionnette (14'400 fr. en 1999, 16'200 fr. en 2000), les cotisations AVS (786 francs pour chaque année de calcul) et les frais de téléphone portable (1'781 fr. en 1999, 2'480 fr. en 2000). On n'y reviendra donc pas. L'ACI a en revanche écarté toutes les autres dépenses revendiquées par les recourants dans leur décompte, dans la mesure où celles-ci ne reposent sur aucun document probant. Il s'agit pour l'essentiel des salaires que M. X. _____ soutient avoir versés à divers auxiliaires auxquels il aurait confié des tâches qu'il n'était plus, en raison de son état de santé, en mesure d'exécuter lui-même pour Z. _____ SA et A. _____ SA. Les recourants ont constamment expliqué à cet égard que M. X. _____ avait versé à des tiers des salaires ne dépassant de toute façon pas 2'000 francs par an, ce afin d'être libéré de l'obligation d'avoir à les déclarer à l'AVS. En audience, B. _____ a cependant apporté un éclairage quelque peu différent ; il a fait valoir qu'M. X. _____ était astreint au paiement de cotisations paritaires, en raison des salaires déclarés à l'AVS pour les années 1999 et 2000. Il a produit du reste, postérieurement à l'audience, un document de l'agence communale d'assurances sociales duquel il ressort que des montants de 35'166 francs en 1999 et 28'880 francs en 2000 ont été repris chez M. X. _____. Ces montants correspondent à ceux revendiqués par les recourants dans leurs charges, dans le décompte produit le 31 octobre 2003 et c'est, selon la plus grande vraisemblance, sur la base de ce document que M. X. _____ a finalement indiqué ces salaires à l'AVS. On retire toutefois des explications de B. _____ que ce dernier ne disposait d'aucune pièce propre à établir le versement d'une rémunération quelconque lorsqu'il a comptabilisé ces montants au titre de salaires versés à des tiers. Ainsi qu'il l'a lui-même exposé, il s'est contenté de totaliser les chiffres que M. X. _____ notait dans le carnet qu'il lui a remis et dont le contenu, lorsqu'il est lisible, apparaît à cet égard comme insuffisant ; d'une part en effet, il est impossible de retrouver l'identité du bénéficiaire, d'autre part et surtout, aucune signature ne vient attester un quelconque versement de la part de M. X. _____. Force est, là également, de retenir que les recourants n'apportent pas la preuve de leurs allégations. A cela s'ajoute que M. X. _____, ainsi qu'il l'a reconnu, n'a jamais versé de montant au fisc au titre d'impôt à la source, bien qu'il fût tenu de le faire. Au surplus, il est douteux que l'on puisse déduire d'une reprise de salaires par l'AVS la preuve que l'employeur a effectivement engagé du personnel auquel il a versé une rémunération et, a fortiori, la quotité de cette rémunération. On gardera à l'esprit que la déclaration des salaires à l'AVS a surtout pour objectif d'assurer le financement des prestations qui seront ultérieurement

versées aux requérants, que leurs employeurs aient ou non prélevé et versé les cotisations sociales prévues par la loi. Par conséquent, les corrections apportées par l'autorité intimée au revenu imposable des recourants durant la période de taxation 2001-2002 seront intégralement confirmées.

E. 4

L'autorité intimée a en outre repris, dans la fortune déclarée par les recourants au 1^{er} janvier des années 1997, 1999 et 2001, un montant de 120'000 francs ; elle a estimé qu'ils disposaient d'avoirs déposés sur un compte en banque en ex-Yougoslavie à hauteur de 120'000 francs. Cette reprise ne concerne que l'impôt cantonal et communal. Années de calcul 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 Totaux Compte auprès de la Yougo-Banka 120'000 120'000 120'000 360'000 Reprise s/fortune 120'000 120'000 120'000 360'000 a) Il est apparu durant l'enquête ouverte pour soustraction d'impôts qu'M. X. _____ avait perçu certaines sommes provenant, selon lui, de sa famille, soit 32'000 francs crédités sur son compte BCV le 16 mars 2001. En audience, il a précisé que cette somme provenait d'un prêt que lui auraient conjointement accordé son fils et son frère. Or, le 19 mars 2001, il a acquis un fourgon Mercedes d'une valeur de 52'440 francs. A cela s'ajoute que, durant les périodes de taxation ici en cause, les recourants ont constamment déclaré une fortune imposable nulle alors qu'ils possédaient jusqu'en 1993 à tout le moins des bons de caisse de la BCV, déclarés pour une valeur de 100'000 francs. aa) Ainsi, la démarche de l'autorité de taxation consistant à reprendre 120'000 francs dans la fortune des recourants s'apparente en réalité à une taxation d'office ou, à tout le moins, par appréciation. Dans plusieurs arrêts, le Tribunal administratif a en effet confirmé que la prise en considération par l'autorité fiscale de l'évolution de la fortune et du train de vie d'un contribuable durant une période donnée était un moyen d'aboutir à la taxation correcte de cette période (v. FI 2000.0111 du

E. 5

a) Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée en tant qu'elle a trait aux rappels d'impôt fédéral direct. En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, le recours sera partiellement admis et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle a trait aux rappels d'impôt sur le revenu ; elle sera en revanche annulée en tant qu'elle porte sur les rappels d'impôt sur la fortune, la cause étant renvoyée sur ce point à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision, conformément au considérant 4b et c du présent arrêt. b) Vu le sort réservé au pourvoi, les recourants succombant sur la majeure partie de leurs griefs, un émolument d'arrêt sera mis à leur charge ; le montant de cet émolument ne dépassera pas, compte tenu des circonstances du cas d'espèce, celui de l'avance qu'ils ont versée. Au surplus, il ne sera pas octroyé de dépens (art. 55 LJPA). c) L'instruction du recours dirigé contre les amendes pour soustraction fiscale sera reprise lorsque le présent arrêt sera définitif et exécutoire ; une nouvelle avance de frais sera requise, conformément à l'art. 39 al. 1 LJPA, afin de garantir le paiement de l'émolument d'arrêt qui leur sera réclamé en cas de rejet total ou partiel.