

# VD\_OMNI FI.2005.0206 vom 1. September 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-09-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2005.0206](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0206)

FR: VD\_OMNI FI.2005.0206 du 1 septembre 2005

IT: VD\_OMNI FI.2005.0206 del 1 settembre 2005

## Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprises dans le revenu de l'activité indépendante (redevances, honoraires, avancement d'hoirie, achats de tableaux, frais d'abonnement, lunettes, frais d'établissement de la déclaration fiscale, frais de téléphones privés, frais de campagne électorale). Prestations appréciables en argent, (frais de véhicules privés, salaires d'employés, frais de campagne électorale, de publications, de voyage, honoraires, primes d'assurance).

## Erwägungen

### E. 1

Le litige porte sur des reprises effectuées par l'ACI dans le revenu et la fortune déclarés des époux X. \_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998 et les rappels d'impôts y relatifs, d'une part, et sur les amendes infligées pour soustraction fiscale, d'autre part. Les recourants contestent les deux volets de la décision attaquée. En tant qu'il protège l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere »), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, et J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss ; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264; cf. en dernier lieu les arrêts 2P.34 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation – à laquelle il a le devoir de collaborer – soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé dispose du droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, puis statue dans une procédure séparée sur les amendes (arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Le présent arrêt est partiel, en ce sens qu'il ne porte que sur les reprises et rappels d'impôt, à l'exclusion des prononcés d'amende.

### E. 1.01

Actions \*\*\*\*\* complémentaire S.A. 50'000 50'000

### E. 1.02

Placement fiduciaire

### E. 1.03

Cpte 9\*\*\*\*\*

### E. 1.04

Placement devises 465'000 1'335 721'500 153'195 465'000 154'530 721'500 Total  
1'187'835 153'195 50'000 1'391'030 La reprise 1.01 se rapporte à l'acquisition, le 12  
novembre 1996, de 500 actions de \*\*\*\*\*, au prix unitaire de 100 fr. et la reprise n°1.02  
à une opération effectuée par BX. \_\_\_\_\_. Les reprises n°1.03 et 1.04 concernent les  
produits du compte n°9\*\*\*\*\*non déclaré. Les recourants se bornent à contester la  
reprise 1.01, en faisant valoir que la valeur des actions était nulle. Il n'en demeure pas  
moins que les actions litigieuses ont été acquises pour le prix indiqué. En outre, dans la  
mesure où leur argumentation sur ce point recoupe celle relative à la déductibilité des pertes  
commerciales, elle doit être écartée, car l'époque à prendre en compte, selon les recourants,  
serait décembre 1997. Or, l'acquisition litigieuse est antérieure de plus d'une année. b) La  
reprise 2.06 concerne un élément non soustrait, à savoir un montant de 171'600 fr. relative à  
du mobilier de ménage. L'ACI a précisé s'être fondée sur la police d'assurance de  
l'Etablissement cantonal d'assurance, dont une estimation du 28 avril 1998 a été jointe à la  
déclaration pour la période 1997-1998. Il n'y a rien à redire quant à ce procédé. Les  
recourants s'en sont remis à l'appréciation du Tribunal sur ce point, au demeurant. c) La  
reprise 2.07 est une suite de celle relative à l'avance d'hoirie (1.03). Il convient de renvoyer  
à ce qui a été dit précédemment à ce sujet (consid. 9c ci-dessus). d) Est litigieuse pour  
l'année 1997, l'estimation des parts de capital de 2\*\*\*\*\* détenues par les recourants,  
lesquels possédaient, au 31 janvier 1997, 1600 actions de cette société. Se fondant sur une  
valeur par unité de 2'470 fr., l'ACI a retenu une valeur imposable de 3'952'000 fr. Sur ce  
montant a été portée la déduction pour actions vaudoises, au sens de l'art. 35 al. 2 aLI, soit  
1'576'000 fr. La valeur imposable serait partant de 2'376'000 fr. Or, seul le montant de  
448'000 fr. aurait déclaré à ce titre, ce qui justifierait une reprise de 1'928'000 fr. Lors de  
l'audience du 25 avril 2006, l'ACI a précisé s'être fondée sur les comptes de 2\*\*\*\*\*  
pour 1995 et 1996, ainsi que les rapports des organes de révision, pour estimer la valeur du  
capital-actions. Les recourants rétorquent à cela que la valeur comptable de ces  
participations était nulle, eu égard au fait que les participations ont été cédées, en 1997,  
pour un franc symbolique. A l'époque considérée, 2\*\*\*\*\* était virtuellement en faillite.  
Il convient de rappeler que l'estimation de la valeur du capital-actions se rapporte aux  
valeurs arrêtées en 1995 et 1996, sur la base de documents que les recourants n'avaient pas  
contesté. A cette époque, aucune démarche n'avait été entreprise auprès du juge  
conformément à l'art. 725 CO. Lors de l'audience du 25 avril 2006, B. \_\_\_\_\_ a déclaré  
que la 6\*\*\*\*\* avait donné son accord au renflouement à l'éviction préalable de  
AX. \_\_\_\_\_ de la direction et de la responsabilité des sociétés. L'acquiescement à cet  
accord impliquait la cession, par AX. \_\_\_\_\_, des parts qu'il détenait, pour rien. Cela ne  
signifie pas encore que la valeur de ces participations était effectivement nulle en 1995 et  
1996. Il est à noter que la faillite des sociétés n'a été prononcée qu'en 1999 et 2000. e) Les  
griefs relatifs aux reprises faites dans la fortune des recourants sont ainsi écartés.

## E. 2

Pour l'impôt cantonal et communal s'applique la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts  
directs (aLI), abrogée dès le 1 er janvier 2001 par l'entrée en vigueur de la nouvelle loi  
homonyme, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11). Pour l'impôt fédéral direct, l'arrêté fédéral  
du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct (ci-après: AIFD), en vigueur jusqu'au  
31 décembre 1994, s'applique à la période de taxation 1993-1994. Pour les périodes  
ultérieures, s'applique la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD;  
RS 642.11), qui a abrogé l'AIFD. Lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et  
communal sont en cause, deux décisions différentes sont attaquées, car il s'agit d'impôts

distincts revenant à des collectivités différentes et objet de taxations et de procédures séparées. L'autorité cantonale de recours doit ainsi rendre deux décisions. Elle peut toutefois statuer par un seul et même arrêt, contenant des motivations topiques (pouvant comprendre des renvois) et des dispositifs distincts ou, du moins, un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 509; cf. également ATF 130 II 65).

### **E. 2.2**

p. 504/505; 127 I 54 consid. 2b p. 56, et les arrêts cités). Une éventuelle violation du droit d'être entendu peut être guérie si le justiciable dispose de la faculté de se déterminer dans la procédure de recours, pour autant que l'autorité dispose d'un plein pouvoir d'examen, en fait et en droit (ATF 130 II 530 consid. 7.3 p. 562; 124 V 180 consid. 4a p. 183, 389 consid. 5a p. 392 et les arrêts cités). b) En l'occurrence, les recourants reprochent à l'ACI de leur avoir refusé l'accès au dossier et d'avoir conservé des pièces déterminantes par devers elle. Ils se plaignent des démêlés qui ont émaillé la procédure devant l'ACI à ce sujet. Quoi qu'il en soit, et même à supposer que l'autorité intimée aurait violé leur droit d'être entendus, un tel vice aurait de toute manière été réparé dans le cadre de la présente procédure, puisque les recourants ont pu librement consulter et copier les pièces en main du Tribunal, lequel dispose d'un plein pouvoir d'examen, en fait et en droit.

### **E. 3**

Dans leurs déterminations finales du 10 mai 2006, les recourants invoquent la prescription. a) Hormis des exceptions non réalisées en l'espèce, le droit de taxer se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation, pour ce qui est de l'impôt cantonal et communal (art. 98 al. 1 aLI), par cinq ans pour ce qui est de l'impôt fédéral (120 al. 1 LIFD). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 98 al. 2 let. a aLI, 120 al. 2 let. a LIFD). Elle est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (art. 98 al. 3 aLI et 120 al. 3 let. a LIFD). Elle est acquise, dans tous les cas, douze ans (art. 98 al.

#### **E. 3.01**

Revenu des titres et placements 1) 25 novembre 1991 2) 28 novembre 1991 3) 3 février 1992 4) 9 mars 1992 5) 26 mars 1992 6) 26 mars 1992 7) 15 avril 1992 8) 29 juillet 1992 9) 10 février 1994 950 675 725 1'594 344 1'640 3'728 9'992 19'905 950 675 725 1'594 344 1'640 3'728 9'992 19'905 1'625 18'023 19'905 39'553 Total Les virements n°1 et 2 correspondent au produit d'intérêts provenant d'un compte ouvert auprès de la banque 19\*\*\*\*\*et de la vente de parts d'un fond « 19\*\*\*\*\*World Portfolio ». Les virements n°3 à 9 correspondent au produit de placements fiduciaires. b) Les recourants sont les titulaires du compte n°9\*\*\*\*\*ouvert auprès de la 6\*\*\*\*\*, et dont ils n'ont pas déclaré les revenus. L'ACI a procédé à des reprises, selon le tableau suivant (3.02) :

Périodes fiscales	1993-1994	1995-1996	Années de calcul	1991	1992	1993	1994	Total
-------------------	-----------	-----------	------------------	------	------	------	------	-------

#### **E. 3.02**

Revenu des titres et placements (compte n°9\*\*\*\*\*) 1) 12 juin 1991 2) 11 juillet 1991 3) 13 août 1991 4) 11 septembre 1991 5) 10 octobre 1991 6) 13 novembre 1991 7) 17 mars 1992 8) 17 juin 1993 9) 16 septembre 1993 10) 22 octobre 1993 11) 29 décembre 1993 12) 2 mars 1994 13) 27 mai 1994 14) 21 juillet 1994 Résultat de clôture 5'000 4'700 4'700 4'500 5'100 5'300 90 6'600 5'800 8'900 2'700 5'100 70 4'300 2'100 2'400 180 5'000 4'700 4'700 4'500 5'100 5'300 6'600 5'800 8'900 2'700 5'100 4'300 2'100 2'400 340

Total 29'390 6'600 22'570 8'980 67'540 c) Les recourants ont renoncé à contester la décision attaquée sur ce point, lors de l'audience du 25 avril 2006. d) L'ACI fait état de deux reprises ne constituant pas une soustraction (4.01 et 4.02). La première a trait à des loyers provenant d'un immeuble à 20\*\*\*\*\*; à ce propos, l'ACI a procédé à une correction en faveur des recourants. La deuxième concerne le report de l'échéance d'intérêts de dette, provoquant une reprise d'un montant de 23'958 fr. pour l'année 1996. Les recourants ont renoncé à contester la décision attaquée sur ce point.

#### **E. 4**

Se prévalant de leur droit d'être entendus, les recourants ont requis plusieurs mesures d'instruction. a) Le magistrat instructeur peut notamment, d'office ou sur requête d'une partie, ordonner la production de pièces ou l'audition de témoins (art. 48 al. 1 let. a et c LJPA). Il lui est toutefois loisible de se dispenser de ces mesures lorsqu'elles ne sont pas nécessaires pour résoudre les questions soulevées par le recours. De même, le droit d'être entendu découlant des art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD ne s'exerce, par définition, que par rapport à la décision à prendre. Partant, il ne comprend pas le droit inconditionnel et illimité d'obtenir la production de pièces en mains de tiers ou l'audition de témoins. En outre, l'autorité peut, sans violer le droit d'être entendu, mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée de la valeur probante des mesures proposées, elle a acquis la certitude que celles-ci ne modifieraient pas son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428/429; 125 I 209 consid. 9b p. 219; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470, et les références citées). b) Les recourants ont demandé la production et la consultation de l'intégralité du dossier de l'ACI relatif à la procédure les concernant. Cette exigence a été satisfaite: les recourants ont eu libre accès au dossier remis au Tribunal et d'en lever une copie, avant de pouvoir compléter leurs moyens. Ils ont ainsi eu connaissance de toutes les pièces sur lesquelles le présent arrêt se fonde, et l'occasion de se déterminer à leur propos. c) Dans la procédure devant l'ACI, les recourants ont demandé la production et la consultation des dossiers concernant des sociétés tierces, soit le \*\*\*\*\* à 1\*\*\*\*\* \*\*\*\*\* (ci-après: \*\*\*\*\*), la Nouvelle Clinique 2\*\*\*\*\* (ci-après: 2\*\*\*\*\*), 3\*\*\*\*\* (ci-après: 3\*\*\*\*\*), et 4\*\*\*\*\* (ci-après: 4\*\*\*\*\*), pour les mêmes périodes, en faisant valoir que celles-ci seraient impliquées dans leur propre affaire, en tant que dispensatrices d'avantages indûs aux actionnaires. Ils ont réitéré cette requête lors de l'audience du 25 avril 2006 et dans leurs déterminations finales du 10 mai 2006. Pour ce qui la concerne, l'ACI a rejeté cette requête pour le double motif que s'y opposait le secret fiscal, d'une part, et le principe de la proportionnalité, d'autre part, parce que toutes les pièces concernant ces sociétés, se rapportant aux reprises effectuées auprès des recourants, se trouvaient dans le dossier. Les recourants contestent cette appréciation. Ils font valoir que le secret fiscal ne leur serait pas opposable, car AX. \_\_\_\_\_ détenait des participations dans ces sociétés dont il était l'administrateur, qu'il existerait un lien de connexité entre leur situation et celle des sociétés, et que celles-ci, faillies, ne pourraient plus se prévaloir du secret fiscal. Cette thèse doit être rejetée. Du point de vue fiscal, les différentes sociétés dans lesquelles AX. \_\_\_\_\_ détenait des participations ne formaient pas une unité économique, de sorte que les pertes commerciales n'étaient pas déductibles (cf. consid. 7 ci-dessous). Partant, les recourants ne sauraient prétendre avoir accès au dossier fiscal de ces sociétés, dont la comptabilité semble au demeurant avoir disparu. Enfin, il convient de souligner que tous les renseignements relatifs aux prestations des sociétés, seuls déterminants pour la taxation des recourants, figurent au dossier. Les

recourants ont ainsi pu se déterminer au sujet de toutes les pièces sur lesquelles le présent arrêt est fondé. d) AX. \_\_\_\_\_ a, le 17 décembre 2004, déposé une plainte pénale notamment contre Z. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_, pour suppression de titres (art. 254 CP). Selon le plaignant, les personnes dénoncées auraient détruit des pièces de la comptabilité des sociétés 5\*\*\*\*\*et 3\*\*\*\*\*. La procédure pénale conduite par le Juge d'instruction de l'arrondissement de Lausanne est désignée sous la rubrique 35000/04-PAU. Les recourants ont demandé l'apport du dossier de cette procédure, ainsi que l'audition du juge d'instruction. Ces requêtes doivent être écartées, parce que les investigations du juge pénal portent sur d'autres aspects que la taxation fiscale, de nature administrative, et qu'on ne voit pas, au demeurant, quel pourrait être l'intérêt pour la présente procédure, de l'enquête visant à identifier les personnes qui auraient détruit des pièces comptables appartenant à des tiers. e) Les recourants ont requis l'audition de témoins. Cette demande a été admise pour ce qui concerne Y. \_\_\_\_\_, cité à l'audience du 25 avril 2006 à la requête des recourants, qui y ont toutefois renoncé in extremis, et pour B. \_\_\_\_\_, qui s'est exprimé sur les différents démêlés judiciaires de son client. Outre la demande d'audition du juge d'instruction (cf. consid. 4d ci-dessus), celle visant C. \_\_\_\_\_ et Marc Cheseaux doit également être rejetée. C. \_\_\_\_\_, président du Conseil d'administration de \*\*\*\*\*, 2\*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\*, n'est pas en mesure de fournir des renseignements utiles pour ce qui concerne les comptes de ces sociétés sous l'angle des prestations fournies aux recourants. Quant à Marc Cheseaux, il n'appartient plus à l'ACI et les pièces du dossier ont permis d'apporter tous les éclaircissements nécessaires, de sorte que son audition n'est plus nécessaire. f) AX. \_\_\_\_\_ est partie à deux procès civils l'opposant à la masse en faillite de 2\*\*\*\*\* et à 3\*\*\*\*\*, d'une part, et à la 6\*\*\*\*\*, d'autre part. Ces causes sont actuellement pendantes devant le Tribunal cantonal (rubriques CO.01.005301 PBH et CO.03.001875 PBH). Les recourants ont demandé la suspension de la présente procédure jusqu'au droit connu à cet égard. Ces procès ne présentent toutefois pas de lien direct avec la procédure de taxation, ou en tout cas, ne sauraient influencer sur elle. La requête doit être rejetée.

## **E. 5**

Les recourants prétendent n'avoir pas eu accès à l'intégralité du dossier de la procédure devant l'ACI. Ils se plaignent à cet égard de la violation de leur droit d'être entendus. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD), qui inclut celui de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 129 I 85 consid. 4.1 p. 88/89; 129 II 497 consid.

## **E. 6**

par. 1 CEDH (ATF 131 I 24 consid. 1.1 p. 25, 31 consid. 2.1.2.1 p. 34). b) Les recourants s'insurgent contre le fait que l'ACI ait fait apporter à son dossier des extraits de la procédure PE.99.030000-PAU, ainsi qu'un rapport d'expertise tiré de la procédure civile CO.01.005301 PBH. Ils y voient la preuve que l'instruction de la taxation fiscale aurait été menée à leur détriment, par l'effet d'une sorte de contamination du contentieux pénal et civil. Cette critique est hors de propos. On ne saurait reprocher à l'administration fiscale de rechercher des éléments de fait, utiles à sa décision, là où ils peuvent se trouver. Le seul fait de s'adresser au juge pénal ou civil à cette fin ne signifie pas nécessairement que l'autorité fiscale serait prévenue contre le contribuable, car ces éléments peuvent aussi servir à

décharge. La requête tendant à ce que les pièces en question soient écartées du dossier doit ainsi être rejetée.

### **E. 6.1**

p. 177; 126 II 97 consid. 4b p. 104/105), ne saurait être protégé. La requête tendant à ce que le procès-verbal de la séance du 22 mai 2000 soit retranchée du dossier, doit ainsi être rejetée.

### **E. 7**

Les recourants soutiennent qu'ils auraient dû être autorisés à déduire les pertes liées à la vente des participations que AX.\_\_\_\_\_ détenait dans \*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\*, 2\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\*. a) Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, pour autant qu'elles aient été comptabilisées (art. 22 al. 1 let. c AIFD, 27 al. 2 let. c LIFD et 23 let. c aLI; cf. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich, 2001, N.2 ad art. 27 LIFD; Markus Reich/Marina Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, N.43 ad art. 27 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle, 2001, N.56 ad art. 27 LIFD; Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2<sup>ème</sup> éd., 1<sup>ère</sup> partie, Bâle, 1982, p. 629). En revanche, les pertes subies sur les éléments de la fortune privée ne sont pas prises en compte d'un point de vue fiscal (ATF 2A.272/2003 du 13 décembre 2003, consid. 1 et 2A.328/2002 du 17 avril 2003, consid. 4.1; Locher, op. cit., N.51ss ad art. 27 LIFD). Pour que les pertes soient déductibles, il faut ainsi que le contribuable exerce une activité indépendante et que le revenu qu'il en tire soit imposable (cf. art. 21 al. 1 let. a AIFD, 18 LIFD et 20 let. b aLI) ; ce n'est que dans ce cas que les pertes subies sur les éléments de la fortune commerciale sont déductibles (ATF 2A.328/2002, précité, consid. 4.1). b) Dans leur déclaration pour la période 1993/1994, les recourants ont indiqué, au titre de leur fortune privée, détenir une partie du capital-actions de \*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\*, 2\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\*, pour un montant total estimatif de 1'598'400 fr. Ils en ont fait de même pour les périodes 1995/1996 et 1997/1998, en indiquant une valeur imposable nulle s'agissant de \*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\*; pour les participations dans 2\*\*\*\*\*, ils ont fait état d'une valeur de 448'000 fr. Ils prétendent que ces sociétés entre elles et avec le cabinet médical de AX.\_\_\_\_\_, formeraient une unité économique; cela justifierait que les pertes provenant de la faillite de \*\*\*\*\*, 2\*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\* soient déduites au titre de leur fortune commerciale. aa) L'attribution d'un bien à la fortune privée ou commerciale d'un contribuable dépend de l'ensemble des circonstances. Appartiennent à la fortune commerciale le lot d'actions d'une société anonyme que possède le titulaire d'une raison individuelle si les deux entreprises sont en étroite relation économique, ainsi que les titres ayant été acquis dans des buts commerciaux ou afin de conférer au contribuable une influence déterminante sur une société exerçant une activité semblable à la sienne ou la complétant judicieusement – par exemple, en tant que fournisseur ou client – ce qui lui permet d'étendre le champ d'activité de son entreprise originale (ATF du 24 novembre 1978, reproduit in : Archives 49 p. 72 consid. 1 p. 74/75 et RDAF 1981 p. 175, p. 176/177; arrêt FI.2000.0016 du 20 décembre 2002, consid. 3c). L'étroite relation économique entre l'entreprise du contribuable et la société anonyme dont il détient les actions n'est pas suffisante pour admettre que ces participations font partie de sa fortune commerciale; l'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits

de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise, par exemple par une diversification de ses activités (ATF 2A.431/2000 du 9 avril 2001, consid. 4b, et les arrêts cités, reproduit in: RDAF 2001 II p. 16ss, faisant suite à l'arrêt FI.1999.0037; cet arrêt a fait l'objet d'une note critique d'Yves Noël, RDAF 2001 II p. 30-32; cf. également arrêt FI.2000.0016, précité, consid. 3d). Même lorsque les droits de participation n'ont pas été acquis pour améliorer les résultats de l'entreprise du contribuable, il peut en être tenu compte au titre de la fortune commerciale, pour autant que la prise de participation a poursuivi l'objectif de donner une impulsion nouvelle à un groupe de sociétés (ATF 2A.431/2000, précité, consid. 5b). Le fait que le contribuable ait déclaré ces participations au titre de sa fortune privée pendant des années, sans que l'administration fiscale n'y trouve à redire, ne suffit pas pour exclure définitivement qu'elles soient considérées comme appartenant à la fortune commerciale (arrêt 2A.431/2000, précité, consid. 5c, et les références citées).

bb) AX. \_\_\_\_\_ est un médecin spécialiste en urologie. Il exploite un cabinet sous sa raison individuelle. \*\*\*\*\* avait pour but social l'exploitation d'un centre permanent médico-chirurgical; elle a été inscrite au Registre du commerce le 15 novembre 1983, pour être dissoute le 22 avril 1999 par suite de faillite; son inscription a été radiée le 6 mars 2001. 2\*\*\*\*\* avait pour but social toute activité dans le domaine médical, notamment la gestion et l'exploitation de cliniques, de permanences médicales, de cabinets de groupe et d'entreprises de secours; elle a été inscrite au Registre de commerce le 3 février 1998, pour être dissoute le 5 juillet 2001 par suite de faillite; son inscription a été radiée le 20 février 2002. 3\*\*\*\*\* avait pour but l'acquisition et l'exploitation d'appareils mobiles destinés à fragmenter par voie extra-corporelle les calculs rénaux et biliaires; elle a été inscrite au Registre du commerce le 19 juin 1987, pour être dissoute le 1<sup>er</sup> octobre 1999 par suite de faillite; elle est actuellement en voie de liquidation. 4\*\*\*\*\* avait pour but social l'exploitation d'un service d'ambulances de premiers secours, de malades et de blessés; elle a été inscrite au Registre du commerce le 29 mars 1976, pour être dissoute le 6 juillet 2000 par suite de faillite; elle est actuellement en voie de liquidation. Les recourants détenaient une part du capital-actions de ces sociétés. Entendu par la police de sûreté le 26 juillet 2000 dans la procédure pénale ouverte contre lui (cause PE99.030000-PAU), AX. \_\_\_\_\_ a affirmé n'avoir jamais géré ces sociétés, tâche déléguée à C. \_\_\_\_\_, puis à D. \_\_\_\_\_. Il a expliqué que \_\_\_\_\_, 2\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_ et 4\_\_\_\_\_ étaient étroitement imbriquées quant à leur conduite et leur gestion. Il a estimé que 80% du chiffre d'affaire de 2\_\_\_\_\_ provenait de \_\_\_\_\_ et 3\_\_\_\_\_, ce qui justifiait que 2\_\_\_\_\_ soutienne financièrement les autres sociétés. Cela ne signifie pas encore qu'elles formaient entre elles un groupe économique structuré. Le seul fait qu'elles aient été actives dans le domaine médical ne suffit pas à cet égard, car leurs buts sociaux, sans être complètement disparates, n'en étaient pas moins sensiblement différents. On ne se trouve ainsi pas en présence de sociétés liées entre elles par un lien de connexité, économique ou juridique, suffisamment étroit pour que cela justifie de les considérer de manière globale du point de vue fiscal. De même, il est indifférent que les protagonistes de l'affaire, y compris l'ACI, aient évoqué le «groupe X. \_\_\_\_\_». Une telle commodité de langage est dépourvue d'effet juridique. S'ajoute à cela que les sociétés en question constituaient des entités séparées et employait d'autres médecins que AX. \_\_\_\_\_. Le lien affirmé entre le cabinet médical de AX. \_\_\_\_\_, d'une part, et le conglomérat des sociétés en question, d'autre part, n'est pas démontré. Entendu à l'audience du 25 avril 2006, B. \_\_\_\_\_ a indiqué n'être pas en mesure d'informer ou de confirmer si le cabinet médical faisait ou non partie du groupe des sociétés. On avait

conseillé à AX. \_\_\_\_\_ de réunir les sociétés dans une structure juridique intégrée. Or, il ne l'avait pas fait. Enfin, on ne voit pas en quoi l'acquisition des parts dans \*\*\*\*\*, 2\*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\* aurait eu pour but d'améliorer les résultats du cabinet médical ou de lui donner une impulsion nouvelle. Il ressort plutôt du dossier que AX. \_\_\_\_\_ s'est découvert une vocation d'entrepreneur dans le domaine de la médecine et qu'il a cherché à constituer un réseau de services autonome. Les investissements en ce sens semblent au demeurant avoir été consentis plutôt en fonction des occasions qui se sont présentées que selon un plan préétabli répondant à une logique économique et financière rigoureuse. Vont dans ce sens notamment les déclarations faites par les protagonistes de l'enquête pénale ouverte à la suite de la gestion déficiente de ces sociétés. Il apparaît ainsi que le cabinet médical de AX. \_\_\_\_\_, \*\*\*\*\*, 2\*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\* ne formaient pas un groupe de sociétés au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus, ce qui exclut de ranger dans la fortune commerciale des recourants leurs participations à celles-ci. c) Même à supposer que les participations puissent être qualifiées de commerciales, les pertes y relatives ne seraient de toute manière pas déductibles, car elles n'ont pas été dûment comptabilisées. En tant que médecin exploitant un cabinet à titre indépendant, AX. \_\_\_\_\_ n'est pas tenu de requérir son inscription au Registre du commerce, au sens de l'art. 934 al. 1 CO (ATF 106 Ib 311 consid. 3c p. 315, et les références citées), partant de tenir une comptabilité commerciale selon l'art. 957 CO (cf. Markus Neuhaus/Peter Binz, Commentaire bâlois, N.11 ad art. 957 CO). Cela ne change rien au fait que la loi ne permet de prendre en compte que les pertes dûment comptabilisées par le contribuable qui entend les déduire. A défaut d'une comptabilité commerciale au sens de l'art. 957 CO, un tableau des actifs et des passifs, des revenus et des charges, ainsi que des apports et des retraits de nature privée peut suffire, pour autant qu'il soit complet et offre à l'autorité fiscale une base de taxation appropriée et contrôlable (ATF 2A.272/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4, et les références citées). Or, les recourants n'ont produit aucune documentation substantielle à cet égard. Les pièces annexées au recours et à la réplique ne constituent que des récapitulatifs vagues et invérifiables qui ne peuvent être assimilés à des éléments comptables, au sens de la jurisprudence qui vient d'être évoquée.

## **E. 8**

Les recourants contestent certaines reprises effectuées par l'administration fiscale dans leurs revenus et fortune. a) Le litige porte sur le fait que AX. \_\_\_\_\_ n'aurait pas déclaré certains revenus provenant de son activité indépendante et fait prendre en charge, par les sociétés, des dépenses privées, d'une part, et que, d'autre part, les recourants auraient reçu des prestations appréciables en argent, accordées par les sociétés. A cet égard, font notamment partie du revenu imposable du contribuable les prestations appréciables en argent consenties par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117 ; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 104 ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD). Procède à une

distribution dissimulée de bénéfice la société qui grève indûment son comptes de pertes et profits en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés; tel est le cas notamment lorsque la société s'appauvrit en accordant à ses membres ou à des personnes proches des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers et qu'elle fait figurer comme charge dans sa comptabilité (arrêt FI.2004.0092 du 21 avril 2005, consid. 1a/aa, et les références citées). b) L'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, le contribuable des faits permettant de diminuer ou réduire sa dette fiscale. Si le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures, il incombe en revanche à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments imposables non déclarés (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266, et les références citées). Figure au dossier le procès-verbal d'une séance tenue le 22 mai 2000, entre AX.\_\_\_\_\_, accompagné de ses deux mandataires de l'époque (E.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_), ainsi que deux inspecteurs (MM. G.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_) et un juriste (M. I.\_\_\_\_\_) de l'ACI. Ce document rend compte de la discussion intervenue au sujet des différentes reprises envisagées à l'époque par l'ACI, ainsi que des explications apportées par AX.\_\_\_\_\_ et ses mandataires. A l'audience du 25 avril 2006, les recourants ont dénié toute validité à ce document, rédigé par les représentants de l'ACI et qu'ils n'ont pas contre-signé. B.\_\_\_\_\_ a également indiqué être intervenu auprès de F.\_\_\_\_\_, pour lui reprocher d'être parfois allé trop loin dans le sens des propositions de l'ACI, au détriment des intérêts de son client. Ces éléments ne changent cependant rien au fait que AX.\_\_\_\_\_ a participé à l'entrevue du 22 mai 2000, qu'il y a fait des déclarations spontanées, qu'il était assisté de deux mandataires, dont un avocat, que ceux-ci ont reçu une copie du procès-verbal. Non seulement ils n'y ont opposé aucune remarque, mais F.\_\_\_\_\_ a encore adressé à l'ACI, le 15 juin 2000, un courrier confirmant que le contenu de ce procès-verbal correspondait à ce qui avait été dit lors de l'entrevue du 22 mai 2000. Ce n'est qu'à l'audience, près de six ans plus tard, que les recourants ont contesté pour la première fois cette pièce. Un tel comportement, contraire aux règles de la bonne foi qui doit imprégner les relations entre le citoyen et l'Etat (art. 5 al. 3 Cst.; ATF 131 I 166 consid.

## **E. 9**

Les reprises n°1.01 à 1.07, ainsi que n°1.09 et 1.10 concernent l'activité indépendante de AX.\_\_\_\_\_. a) (1.01) Le dénommé J.\_\_\_\_\_ exploitait la société 7\*\*\*\*\*, laquelle gérait le central téléphonique de \*\*\*\*\*, notamment les appels adressés aux médecins par le truchement d'appareils portables (« bips »). La société tierce 8\*\*\*\*\*. avait mis à disposition ces appareils et versait une redevance à 7\*\*\*\*\* sur le compte n°10\*\*\*\*\* ouvert au nom de AX.\_\_\_\_\_ auprès de la 6\*\*\*\*\* (rubrique « Bips »). Il est apparu qu'une partie de ces montants a été reversée sur la partie privée de ce compte, selon le tableau suivant: Périodes fiscales 1993-1994 1995-1996 Années de calcul 1991 1992 1993 1994 Total

## **E. 11**

\*\*\*\*\* a pris en charge des dépenses de AX.\_\_\_\_\_, dont l'ACI a estimé qu'elles devaient être reprises. a) (2.02/1) L'ACI a retenu que \*\*\*\*\* aurait versé en 1992 à AX.\_\_\_\_\_ un montant total de 130'000 fr. comme honoraires (soit treize versements mensuels de 10'000 fr. au débit du poste n°4330, devenu ensuite n°52200). Or, AX.\_\_\_\_\_ n'a extourné à \*\*\*\*\*, à ce titre, qu'un montant de 120'000 fr. sur le poste n°13110 de la comptabilité de \*\*\*\*\*. L'ACI en a déduit que le contribuable avait gardé

sur son compte privé un montant de 10'000 fr. à reprendre. Même si l'ACI procède sur ce point par extrapolation, sa démonstration n'en est pas moins convaincante. Les recourants n'y objectent rien, au demeurant, si ce n'est la simple affirmation que AX.\_\_\_\_\_ n'était pas tenu de tenir une comptabilité commerciale pour son activité de médecin. b) (2.02/2) BX.\_\_\_\_\_ a utilisé à des fins privées un véhicule de marque Mercedes, modèle 300 TE, dont les charges de leasing ont été partiellement pris en charge par \*\*\*\*\*, pour un montant total de 73'814 fr. (soit 23'156 fr. en 1992, 39'696 fr. en 1993 et 10'962 fr. en 1994). Les recourants l'ont contesté en faisant valoir que pour l'année 1992, la taxation serait définitive et qu'il faudrait tenir compte en outre d'une part privée d'utilisation du véhicule en question. Ils ont admis toutefois que le point relevait de l'appréciation. L'ACI se réfère à l'entrevue du 22 mai 2000, au cours de laquelle il avait été constaté que les sociétés entretenaient une flotte de cinq véhicules, lesquels étaient indistinctement utilisés pour une part privée par les recourants. Il avait été convenu avec eux de limiter les reprises aux frais relatifs au véhicule en question, à l'exclusion des autres. Il n'y a pas de motifs pour le Tribunal de revenir sur cet aspect de la décision attaquée. c) (2.02/3) Le 12 janvier 1995, l'avocat L.\_\_\_\_\_ a adressé à AX.\_\_\_\_\_ sa note d'honoraires (n°301) se rapportant aux opérations effectuées pour le règlement d'un litige concernant la maison des contribuables, pour un montant total de 3'900 fr., dont un solde 1'400 fr. a été pris en charge par \*\*\*\*\* (poste n°52100) le 28 août 1995. Il s'agit indubitablement d'une dépense privée qui n'avait pas à être payée par la société. La reprise est justifiée. Les recourants ne le contestent pas, au demeurant. d) (2.02/4) En 1994, \*\*\*\*\* a pris en charge différents frais liés à la campagne électorale de AX.\_\_\_\_\_, pour un montant de 12'000 fr. Il s'agit de deux versements de 6'000 fr. chacun, comptabilisés dans le poste n°51300 intitulé « publicité et journaux », se rapportant au paiement d'une part des factures établies les 14 février et 2 mars 1994 par 13\*\*\*\*\* et 15\*\*\*\*\*. Lors de l'audition du 22 mai 2000, les recourants ont admis ces reprises. Il convient pour le surplus de les renvoyer à ce qui a été dit précédemment (consid. 9 i ci-dessus). e) (2.02/5) AX.\_\_\_\_\_ a contracté une assurance-maladie privée auprès de la société « La Suisse » (police n°18\*\*\*\*\*). \*\*\*\*\* en a payé les primes, pour un montant total de 5'189 fr. (soit 1'449 fr. en 1991, 1'870 fr. en 1992 et 1993 ; postes n°4520 et 41820). A l'audience du 25 avril 2006, AX.\_\_\_\_\_ a expliqué qu'il s'agissait en fait d'une assurance privée contre la perte de gain en cas d'accident ou de maladie, ce qui justifierait leur prise en charge par la société. Il n'a toutefois pas apporté de preuve à l'appui de ses dires, en produisant par exemple une copie de la police d'assurance. De toute manière, pour qu'une prime d'assurance soit déductible, il faut que la société soit à la fois le preneur et le bénéficiaire des prestations. Or, les recourants ne prétendent pas que tel serait le cas. En revanche, le financement d'assurances privées par une société anonyme en faveur de l'actionnaire constitue une charge privée (arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid. 9b, et les références citées). La reprise est justifiée.

## **E. 12**

3\*\*\*\*\* a pris en charge des dépenses de AX.\_\_\_\_\_, dont l'ACI a estimé qu'elles donnaient lieu à des reprises. a) (2.03/1) La société Garage de l'Etoile S.A. a établi deux factures pour les frais d'entretien de la Mercedes 300 TE, que 3\*\*\*\*\* a pris en charge, sous le poste n°432 (frais de véhicules) pour un montant de 181,30 fr. en 1991 et de 291,90 fr. en 1992. De même, 3\*\*\*\*\* a payé les primes d'assurance relative à ce véhicule, par trois versements de 1509,10 fr. en 1991 et deux fois 1837,80 fr. en 1992, à la société « Vaudoise Assurances S.A. ». Le montant total de la reprise est de 5'660 fr. pour ces deux

années. A l'audience du 25 avril 2006, l'ACI a produit de nouvelles pièces à ce sujet. Les parties sont renvoyées à ce qui a été dit précédemment sur cette reprise (cf. consid. 11 b ci-dessus), justifiée. b) (2.03/2) En 1994, 3\*\*\*\*\* a pris en charge différents frais liés à la campagne électorale de AX.\_\_\_\_\_, pour un montant de 8'895 fr., comptabilisés dans le poste n°480 intitulé « publicité ». Ils se rapportent au paiement d'une part des factures établies les 14 février et 2 mars 1994 par 13\*\*\*\*\* et 15\*\*\*\*\*, pour un montant de 4'000 fr. et 4'895 fr. Lors de l'audition du 22 mai 2000, les recourants ont admis ces reprises. c) (2.03/3) En 1991 et 1992, AX.\_\_\_\_\_ s'est rendu aux Etats-Unis d'Amérique. Les frais engagés par le moyen de sa carte de crédit se sont élevés à 11'505 fr. en 1991 et à 11'616 fr. en 1992. Il s'est rendu en Italie en 1991, et engagé des frais d'un montant total de 4'502 fr. La même année, il a séjourné dans un hôtel de Crans, ce qui a coûté 4'019 fr. Ces frais ont été payés comme frais de représentation (rubrique n°482) dans les comptes de 3\*\*\*\*\*. En février 1992, AX.\_\_\_\_\_ a participé à un congrès en Californie. 3\*\*\*\*\* a payé les frais y relatifs (pour un montant total de 27'127 fr. pour deux personnes), sur son compte de frais de voyage (rubrique n°481). L'ACI a considéré que ces voyages, organisés pour des congrès, comportaient une part privée, à raison de laquelle des reprises ont été faites, à concurrence de la moitié des frais, pour un montant de 9'900 fr. pour 1991 et de 19'364 fr. pour 1992. Lors de l'entrevue du 22 mai 2000, AX.\_\_\_\_\_ a admis ces reprises, pour les contester à nouveau lors de l'audience du 25 avril 2006. Il a expliqué qu'à l'époque, 3\*\*\*\*\* était une société pionnière dans le domaine de la lithotripsie extracorporelle. A ce titre, il avait reçu de très nombreuses invitations pour participer à des congrès et à des conférences, à travers le monde. Dans la mesure où cette activité avait contribué à faire connaître la société, il conviendrait qu'elle prenne en charge ces frais. Le moyen doit être écarté, eu égard au fait que l'ACI a retenu le caractère privé de ces frais que dans une part réduite de moitié, ce qui est raisonnable. d) (2.03/4) En février 1991, AX.\_\_\_\_\_ a séjourné dans un hôtel de Gstaad. Les frais y relatifs, par 9'750 fr., ont été payés par 3\*\*\*\*\*. Il en a été de même du prix d'un ouvrage intitulé « Les Routes du vin en Suisse », d'un prix de 8'200 fr. L'ACI a considéré que ces dépenses, enregistrées sous la rubrique n°474 (« Documentation Prof. Films »), étaient d'ordre privé. A l'audience du 25 avril 2006, AX.\_\_\_\_\_ a indiqué que les frais du séjour à Gstaad étaient liés à la participation à un congrès réunissant des « urologues de l'arc alpin ». Quant aux ouvrages en question (car il y en aurait eu deux, et non point un, comme retenu par l'ACI), il s'agirait de cadeaux offerts à des patients, personnalités de premier plan. Ces arguments ne sont pas déterminants. La réunion de Gstaad ne présente pas le caractère d'une réunion de type professionnel. Aucune pièce du dossier ne permet de penser qu'il s'est agi d'un colloque ou d'un séminaire organisés par une société médicale reconnue. On a plutôt affaire à une rencontre amicale entre confrères. La justification de la prise en charge des frais y relatifs par la société n'est ainsi pas démontrée. Quant aux cadeaux, ils ressortissent au luxe, eu égard à leur prix. On ne voit pas en quoi il appartiendrait à 3\*\*\*\*\*, qui exploitait des appareils de lithotripsie, de payer des frais afférents à la clientèle privée de son actionnaire. En outre, lors de l'audition du 22 mai 2000, AX.\_\_\_\_\_ avait évoqué des cadeaux faits à des employés, et non point à des patients célèbres.

### **E. 13**

4\*\*\*\*\* a pris en charge des dépenses de AX.\_\_\_\_\_, dont l'ACI a estimé qu'elles donnaient lieu à des reprises. Il s'agit de la participation aux frais de la campagne électorale de 1994, soit un montant de 4'000 fr. de la facture établie le 24 février 1994 par

15\*\*\*\*\* et de 2'700 fr. de la facture établie le 14 février 1994 par 13\*\*\*\*\* (2.04). Il convient de renvoyer sur ce point à ce qui a déjà été dit précédemment (consid. 9 i ci-dessus).

#### **E. 14**

L'ACI a procédé à différentes reprises au titre du revenu de la fortune mobilière des recourants. a) Pour les périodes 1993-1994 et 1995-1996, les contribuables n'ont pas déclaré l'intégralité des revenus de leurs titres et placements, virés sur le compte n°11\*\*\*\*\*. L'ACI a repris ces postes, selon le tableau suivant (3.01) : Périodes fiscales 1993-1994 1995-1996 Années de calcul 1991 1992 1993 1994 Total

#### **E. 15**

L'ACI a procédé à des reprises dans la fortune des contribuables. a) Au titre d'éléments soustraits, elle a pris en compte l'achat de 500 actions de \*\*\*\*\* (à 100 fr. l'unité), le 12 novembre 1996 (1.01), un placement fiduciaire effectué par BX. \_\_\_\_\_ en 1993 (1.02), ainsi que le résultat et le produit d'opérations sur devises du compte n°9\*\*\*\*\* (1.03 et 1.04), selon le tableau suivant: Périodes fiscales 1995-1996 1997-1998 Années de calcul 1993 1994 1995 1996 Total

#### **E. 16**

Le recours doit ainsi être rejeté, tant pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que l'impôt cantonal et communal. Les frais en sont mis à la charge des recourants. Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

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