

VD_OMNI FI.2006.0009 vom 28. November 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-11-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0009

FR: VD_OMNI FI.2006.0009 du 28 novembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2006.0009 del 28 novembre 2006

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | L'autorité fiscale ne peut pas, dans une procédure de révision reprocher à une SA d'avoir dissimulé des éléments dont elle pouvait obtenir la production, cela d'autant plus que les documents en questions ont été fournis par l'actionnaire unique de cette société à l'appui de sa propre déclaration d'impôt. Elle ne peut pas effectuer un rappel d'impôt concernant une période fiscale qui a été taxée définitivement. Pour qu'une provision soit admise, il est nécessaire que l'on se trouve, au moment de la clôture de l'exercice comptable soit en présence de charges ou de pertes qui seraient connues quant à leur origine, mais non quant à leur importance, soit en présence d'engagements ou de charges existant à cette date, mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminés avec précision ou même dont l'existence est incertaine. En revanche, les réserves pour dépenses futures ne peuvent être déduites fiscalement. En l'occurrence, il s'agit de réserves pour dépenses futures. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 12

février 1999, l'ACI a condamné la recourante à payer deux amendes de 500 et 200 francs fondées respectivement sur les articles 130 al. 1 aLI et 200 LIFD. Par acte du 19 février 1999, la recourante a déposé une réclamation contre cette décision, laquelle a fait l'objet de deux décisions sur réclamation rendues les 30 avril et 5 mai 1999, confirmant les prononcés d'amende. Les 31 mai et 3 juin 1999, l'A. _____ SA a saisi le Tribunal de céans de deux recours contre les décisions précitées. Elle a encore saisi la présente autorité d'un recours du 13 juillet 1999 contre une décision de l'ACI du 14 juin 1999 statuant sur une demande de la recourante tendant à la consultation de son dossier fiscal. Les causes ont été jointes dans un arrêt du 26 août 1999 (FI.1999.0041) aux termes duquel tous les recours ont été rejetés. Le considérant D de la décision précitée avait la teneur suivante : " Le 9 décembre 1998, l'ACI a informé la société qu'elle ouvrirait contre cette dernière une procédure pour soustraction fiscale." Le 22 février 2000, une nouvelle sommation a été adressée à la recourante pour produire les pièces sollicitées. Le 12 juin 2001, l'ACI a adressé un avis de prochaine clôture à la recourante concernant les impôts cantonal, communal et fédéral direct, portant sur les déclarations d'impôt 1993-1994, 1995 et 1996, la recourante étant invitée à communiquer ses observations à ce sujet dans un délai de 20 jours. Ce délai a été prolongé de 20 jours par courrier du 10 août 2001 puis une ultime fois par courrier du 12 octobre 2001 au 30 octobre suivant. D. Le 20 septembre 2002, l'ACI a notifié à la recourante une décision de rappels d'impôts et de taxation définitive et prononcé d'amendes (soustraction fiscale) à l'encontre de la recourante concernant les impôts cantonal et communal dont le dispositif est le suivant : "I. procède aux rappels d'impôts cantonaux et communaux / taxation définitive suivants à l'endroit de A. _____ SA, contribuable

2'494/114 : Impôts sur le bénéfice Compléments d'impôt à payer Années Canton Commune
Total 1.***** Fr. Fr. Fr. 1993 340.60 211.25 551.85 1994 340.60 211.25 551.85 1995
25'376.10 15'737.15 41'113.25 1996 126'445.80 78'416.00 204'861.80 Totaux 152'503.10
94'575.65 247'078.75 Impôts sur le capital Compléments d'impôt à payer Années Canton
Commune Total 1.***** Fr. Fr. Fr. 1993 0.00 0.00 0.00 1994 0.00 0.00 0.00 1995 0.00
0.00 0.00 1996 1'535.10 952.00 2'487.10 Totaux 1'535.10 952.00 2'487.10 Récapitulation
des compléments d'impôts cantonaux et communaux Totaux Fr. Compléments d'impôt pour
le canton 154'038.20 Compléments d'impôt pour la commune 95'527.65 Total des
compléments d'impôt 249'565.85 II. Prononce à l'encontre de la société A. _____ SA,
contribuable 2'494/114 une peine d'amende d'un montant de Fr. 1'100.—(mille cent francs)
pour les soustractions commises durant la période 1993-1994, à savoir : Fr. 700.--
pour le canton Fr. 400.-- pour la commune de 1.***** III. Prononce à l'encontre
de la société A. _____ SA / contribuable 2'494 / 114 une peine d'amende d'un montant de
Fr. 41'100.—(quarante et un mille cent francs) pour les soustractions commises durant la
période fiscale 1995, à savoir : Fr. 25'400.-- pour le canton Fr. 15'700.-- pour la
commune de 1.***** IV. dit que la majoration de 10% des éléments soustraits par
A. _____ SA pour la période fiscale 1996 (art. 128 al. 2 Lit a aLI) est d'ores et déjà
comprise dans les montants figurant sous chiffre I. ci-dessus ; Récapitulation des
compléments d'impôts cantonaux et communaux Totaux Fr. Compléments d'impôt pour le
canton 26'100.00 Compléments d'impôt pour la commune 16'100.00 Total des compléments
d'impôt 42'200.00 V. laisse les frais de l'enquête pénale fiscale à la charge de l'Etat. Total
général dû Fr. 291'765.85" Le même jours, l'ACI a notifié à la recourante une décision de
rappel d'impôts et de taxation définitive et prononcé d'amendes (soustraction fiscale) pour
les périodes fiscales 1993-1994, 1995 et 1996 concernant l'impôt fédéral direct, dont le
dispositif est le suivant : "I. procède aux rappels d'impôts fédéraux / taxation définitive
suivants à l'endroit de A. _____ SA, contribuable 2'494 / 114 : Impôt sur le bénéfice
Impôts Dus Facturés Complément à payer Fr. Fr. Fr. 1993 5'850.60 5'693.80 156.80 1994
5'850.60 5'693.80 156.80 1995 24'215.20 8'069.20 16'146.60 1996 68'629.40 58.05
68'571.35 Totaux 104'545.80 19'514.85 85'031.55 Impôt sur le capital Impôts Dus Facturés
Complément à payer Fr. Fr. Fr. 1996 883.20 407.20 476.00 Totaux 883.20 407.20 476.00
Récapitulation des compléments d'impôts fédéraux Totaux : Fr. Compléments d'impôt sur le
bénéfice 85'031.55 Compléments d'impôt sur le capital 476.00 Total des compléments
d'impôts 85'507.55 II. prononce à l'encontre de A. _____ SA, contribuable 2'494 / 114
une peine d'amende d'un montant de Fr. 300.—(trois cents francs) pour les soustractions
commises durant la période fiscale 1993-1994; III. prononce à l'encontre de A. _____
SA, contribuable 2'494 / 114 une peine d'amende d'un montant de 16'100 (seize mille cent
francs) pour les soustractions commises durant la période fiscale 1995; IV. prononce à
l'encontre de A. _____ SA, contribuable 2'494 / 114 une peine d'amende d'un montant
de Fr. 100.—(cent francs) pour les soustractions tentées durant la période fiscale 1996;
Récapitulation des amendes pour d'impôts fédéraux Totaux : Fr. Années 1993-1994 300.00
Année 1995 16'100.00 Année 1996 100.00 Total des amendes 16'500.00 Total général
dû Fr. 102'007.55 " E. Par actes du 11
octobre 2002, la recourante a déposé deux réclamations contre les décisions précitées
concluant à leur annulation en ce qui concerne les rappels d'impôts et les prononcés
d'amende. F. Le 3 janvier 2006, l'ACI a rendu une décision sur réclamation par laquelle elle
a partiellement admis les griefs de la recourante et rendu le dispositif suivant : "par ces
motifs, l'Administration cantonale des impôts décide : - d'admettre partiellement la

réclamation; - de réduire les amendes pour la période 1995 à fr. 770.—pour l'impôt cantonal, à fr. 480.—pour l'impôts communal et à fr. 1'250.—pour l'impôt fédéral direct; - de rejeter la réclamation pour le surplus." En bref, l'ACI a considéré que les amendes étaient justifiées concernant les dépenses privées portées dans les comptes. En ce qui concerne les salaires excessifs du directeur reprochés à la recourante, elle a constaté que l'attestation idoine figurait au dossier et n'avait pas été considéré comme excessif par l'autorité fiscale de sorte qu'il n'était pas possible d'infliger des amendes pour cette raison. G. Par acte du 3 février 2006, la recourante a saisi le Tribunal de céans d'un pourvoi et pris les conclusions suivantes : "1. L'effet suspensif est accordé 2. Les rappels d'impôts auxquels à (sic) procédé l'ACI dans ses deux décisions du 20 septembre 2002 en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct sont annulés (chiffre I desdites décisions). 3. Les amendes prononcées par l'ACI dans ses deux décisions du 20 septembre 2002 en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct pour les périodes 1993-1994 et 1996 sont annulées (chiffres II et IV desdites décisions). 4. Les amendes infligées par l'ACI dans sa décision sur réclamation du 3 janvier 2006 pour la période 1995 sont annulées. 5. La recourante est autorisée à fournir des explications et pièces complémentaires." Elle s'est acquittée en temps voulu de l'avance de frais de 2'000 fr. requise par le Tribunal. L'autorité intimée s'est déterminée le 6 mars sur le recours, et a pris les conclusions suivantes : "- admettre partiellement le recours; - de supprimer les reprises effectuées sur la période 1995 post; - de réduire l'amende prononcée pour l'impôt fédéral direct pour la période 1995 à fr. 650.— - de rejeter le recours pour le surplus." Elle a produit à l'appui de ses déterminations un décompte rectifiant les reprises d'impôts pour l'année 1995 "post" dont il ressort que les compléments dus pour l'année 1995 pour les impôts cantonal et communal se montent non pas respectivement à 25'375.10 et 15'737.15 francs, mais à 9'998.70 et 6'200.75 francs. Ainsi, les prétentions totales de l'ACI concernant les impôts cantonal et communal passent de 249'565.85 à 223'548.35 francs et de 85'507.55 à 76'995.55 francs concernant l'impôt fédéral direct. Le recourant a produit de déterminations complémentaires le 10 mai 2006. H. Pour la bonne intelligence de la présente cause, il convient encore de mentionner que l'autorité intimée a ouvert, parallèlement à la procédure qui a conduit à la présente affaire, une procédure de soustraction fiscale à l'encontre du directeur et administrateur unique de l'A. _____ SA, M. B. _____. Le Tribunal de céans a déjà statué sur le recours formé par ce dernier contre une décision sur réclamation de l'autorité intimée par un arrêt du 24 novembre 2006 dans la cause FI.2006.0010, à l'état de fait duquel il est renvoyé pour le surplus. Par avis du 3 novembre 2006, les parties ont été informées que des copies des certificats de salaire de B. _____ pour les années 1993 à 2000, qui se trouvent dans le dossier FI.2006.0010 ont été versés au dossier de la présente cause. I. Le Tribunal a statué par voie de circulation. Les arguments des parties sont repris ci-après dans la mesure utile. Considérant en droit 1. Conformément à l'article 199 alinéa 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux (ci-après LI ; RSV 642.11), le Tribunal de céans est compétent pour connaître des recours contre des décisions sur réclamation prises par l'administration cantonale des impôts. Il était aussi compétent pour statuer sur les recours interjetés contre les décisions de l'administration cantonale des impôts sous l'égide de la loi sur les impôts direct cantonaux du 26 novembre 1956 (art. 104 aLI applicable par renvoi de l'art. 134 al. 2 aLI). Il est également compétent pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après LIFD ; RS 642.11), en vertu de l'article 140 de cette même loi et de l'article 3 de l'arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RSV 658.11.1).

Déposé dans le délai de 30 jours prescrit par les articles 200 LI, 134 al. 2 aLI et 140 LIFD, le recours est recevable à la forme. 2. La recourante invoque dans un premier temps la prescription de la procédure de rappel d'impôts et de contravention. Il indique par ailleurs dans ses écritures complémentaires que l'avis d'ouverture d'enquête n'est pas accompagné d'une preuve postale de sa notification, pièce dont il conviendrait d'ordonner la production par l'autorité intimée. Certes, c'est l'autorité qui supporte en principe le fardeau de la preuve de la notification de l'acte qui fait courir un délai et de la date à laquelle il a été communiqué à la partie (Bovay, procédure administrative, Berne, 2000, p. 372). Toutefois, lorsqu'un acte administratif n'a pas été notifié du tout à la partie alors qu'il aurait dû l'être, le délai de recours ne saurait courir tant que la partie n'a pas acquis ou ne pouvait pas acquérir une connaissance certaine de la décision litigieuse en faisant preuve d'une attention raisonnable d'après le principe de la confiance ; il incombe en effet au destinataire d'une décision qui ne lui a pas été régulièrement notifiée d'entreprendre les démarches que la bonne foi exige de lui pour obtenir les renseignements nécessaires à la sauvegarde de ses droits; s'il en apprend le contenu d'une autre manière, il doit l'attaquer sans retard et ne peut se contenter d'exiger qu'elle lui soit formellement notifiée; à défaut, il s'expose à la forclusion. Ces principes, qui sont valables notamment en matière de calcul du point de départ d'un délai de recours, sont applicables par analogie dans le cas d'espèce. En effet, ce n'est que dans son recours devant le Tribunal de céans que la recourante conteste, implicitement, avoir reçu la notification de l'avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction fiscale. Or, le fait qu'un avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction avait été adressé à la recourante découle des considérants de l'arrêt FI.1999.0041 qui ont été notifiés à la recourante le 26 août 1999. Si la recourante voulait contester avoir reçu un tel acte, elle aurait dû intervenir auprès de l'autorité intimée sans retard en contestant avoir reçu l'avis précité. Un tel grief n'est dès lors pas fondé, sans qu'il soit nécessaire d'inviter l'autorité intimée, comme la recourante le requiert, à produire une preuve de la notification de l'acte précité. L'acte interruptif de prescription a dès lors été adressé en temps voulu à la recourante et la prescription a par la suite été interrompue par les différents actes de procédure. 3. a) La recourante conteste également la reprise de provisions constituée pour des travaux de transformation et pour l'achat de lits. L'autorité intimée estime que les provisions en question ne sont ni des charges ou des pertes qui seraient connues, au moment de la clôture du bilan, quant à leur origine, mais non quant à leur importance, ni des engagements ou des charges existant à cette date, mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminés avec précision ou même dont l'existence est incertaine. b) Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, en droit suisse, les entreprises sont imposées sur la base de leur bilan commercial, à condition toutefois que la comptabilité ait été tenue régulièrement et de manière inattaquable quant à la forme et au fond (RDAF 1963, p. 118; Arch. 55, p. 630). Selon le principe comptable dit de la spécialisation, les charges et les produits doivent être rattachés à chaque exercice qu'ils concernent, et à eux seuls. L'entreprise ne peut donc pas choisir arbitrairement le moment de la comptabilisation (Känzig, Wehrsteuer, Tome I, ad art. 41 al. 2, n. 8, p. 757). Plus précisément, une charge doit être enregistrée dès qu'il existe une obligation de la payer. Les provisions pour risques de pertes ou charges probables, en particulier, résultent du principe de clarté et de sincérité du bilan, consacrés par l'art. 959 CO; la constitution d'une provision est nécessaire pour que le bilan reflète la situation exacte de l'entreprise à la date de sa confection (v. Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 225 ss, spéc. p. 230). Il y va non seulement de l'intérêt des actionnaires d'une société, mais également de ses

créanciers et parmi ceux-ci, l'autorité fiscale. Ces provisions permettent de prendre en considération des obligations dont on ne connaît ni le montant, ni l'échéance; elles comprennent les dettes qui, à cause de l'incertitude qui plane sur leur existence ou sur le montant qu'elles représentent, n'ont pas encore pu être inscrites définitivement au passif comme obligations (FF 1983 II 918). On relève que, sous l'ancien régime, l'art. 670 al. 2 ancien CO permettait à la SA de constituer des réserves latentes pour de telles opérations, dans la mesure où celles-ci présentaient des risques de pertes reconnaissables (ATF 116 II 533 = JT 1992 I 34, not. 37); la constitution de provisions à cette fin était ainsi implicitement admise (v. Fortsmoser/Meier-Hayoz/Nobel; Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 50 N. 299, p. 682). Depuis le 1er juillet 1992, l'art. 669 al. 1 CO, deuxième phrase, autorise de façon expresse la constitution au bilan de provisions pour risques et charges, destinées à couvrir les engagements incertains et les risques de pertes sur les affaires en cours. Au compte de pertes et profits, la dotation nécessaire à la constitution de ces provisions est englobée dans les charges visées à l'art. 663 al. 3 CO (v. FF 1983 II 913; sur la notion, v. au surplus Manuel suisse d'audit, 1998, vol. I, p. 229 ss, arrêt TA du 27 mai 2004 dans la cause FI.2003.0049). En droit fiscal, cette opération comptable est reconnue par le droit fédéral (art. 49 al. 1 lit. c AIFD et art. 63 al. 1 lit. a et c LIFD) et par le droit cantonal (art. 55 b LI). Elle était d'ailleurs également reconnue sous l'ancien droit fédéral et cantonal (art. 54 aLI et 49 2 ème al. AIFD ; arrêt TA du 8 décembre 1994 dans la cause FI.1994.0060). Lorsqu'elle sert à couvrir un risque de perte, la fixation de ce montant ne doit pas dépasser celui de la charge effectuée sans contrepartie, en tenant compte de toutes les circonstances du cas concret. Si le montant de la provision est en revanche plus élevé que la perte à laquelle l'entreprise a dû faire face dans la réalité, elle devient une réserve latente et, comme telle, doit être réintégrée dans les résultats imposables (v. Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 231). Tant l'opportunité de constituer cette provision que la fixation de son montant est une question d'appréciation de l'entrepreneur, respectivement du conseil d'administration de la SA (cf. Peter Böckli, Das neue Aktienrecht, Zürich 1992, p. 291, remarque 1065). Dans la mesure où la constitution d'une provision constitue une charge, soit un élément qui réduit le résultat imposable, il incombe au contribuable d'établir les faits propres à justifier celle-ci (sur ce point, ainsi que plus généralement sur la problématique des amortissements et des provisions en droit fiscal, v. TA FR, StE 2004, B 72.14.1 no 22, arrêt TA du 27 mai 2004 dans la cause FI.2003.0049 déjà cité). c) Il ressort des explications fournies par la recourante à l'appui de son recours que les provisions litigieuses ont été créées en relation avec des projets de transformations des bâtiments de l'EMS pour répondre aux exigences des autorités administratives. Elle se prévaut d'ailleurs d'un devis établi par C._____ SA concernant ces travaux. Quant aux lits, la décision de leur achat semble également avoir été liée à la prolongation de l'autorisation d'exploiter de l'EMS. La recourante soutient que ces provisions concernaient de "véritables charges, qui ne dépendaient pas du seul bon vouloir de la société". Cet argument n'est toutefois pas déterminant pour savoir si les provisions susmentionnées étaient admissibles. En effet, comme mentionné supra, pour qu'une telle provision soit admise d'un point de vue comptable, il est impératif que l'on se trouve, au moment de la clôture de l'exercice, soit en présence de charges ou de pertes qui seraient connues quant à leur origine, mais non quant à leur importance, soit en présence d'engagements ou de charges existant à cette date, mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminés avec précision ou même dont l'existence est incertaine. En d'autres termes, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, en particulier pour faire

face à des charges que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, constituent fiscalement des réserves. De ce fait, elles ne peuvent être déduites. Elles font partie du bénéfice imposable (Rivier, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne, 1994, p. 230). Tel est le cas en l'occurrence : la recourante admet que les provisions litigieuses ont été constituée pour payer des travaux et des achats qui seraient intervenus si l'exploitation de l'EMS avait pu être prolongée, dans le but notamment de satisfaire aux directives imposées. Or, au moment où ces provisions ont été constituées, leur engagement subséquent n'était pas certain : la recourante a uniquement demandé des devis à des entreprises sans les concrétiser notamment par la signature de contrats. Dans ce cas, on ne se trouve pas en présence d'une dépense connue quant à son origine mais dont le montant n'est pas encore connu. On se trouve au contraire clairement face à des provisions pour charges futures, qui ne sont pas admises, conformément aux considérants susmentionnés (voir également arrêt TA du 8 décembre 1994 dans la cause FI.1994.0060). C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a procédé à la reprise des provisions. d) La recourante allègue par ailleurs le caractère arbitraire de la dissolution, par l'autorité intimée des provisions précitées durant l'exercice 1996. Elle soutient que si ces provisions devaient être dissoutes, elles devaient l'être pour les années de leur constitution, soit 1991 et 1992. Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de confirmer le fait que l'autorité intimée était en droit de revenir sur l'appréciation qu'elle avait pu faire durant une période antérieure dans le cadre de la taxation afférente aux périodes suivantes (arrêt TA du 27 mai 2004, FI.2003/0049). De plus, la dissolution de ces provisions durant l'année 1996, soit la dernière année objet de la présente procédure correspond à la solution la plus favorable pour la recourante. En effet, si ces provisions avaient été dissoutes pour période antérieure, une réévaluation des bilans aurait dû intervenir pour toutes les années subséquentes, avec pour conséquence une augmentation de la fortune de la société, et donc une reprise d'impôt plus importante. La décision de l'autorité intimée n'est dès lors pas contestable à cet égard. 4. a) La recourante reproche la reprise effectuée sur le salaire de son directeur, Monsieur B. _____, pour les années 1993, 1994 (1995 prae) et 1996. L'autorité intimée a en effet abandonné la reprise pour la période 1995 postnumerando dans ses déterminations du 6 mars 1996 en déclarant ce qui suit : "Après avoir pris connaissance des pièces 11 et 13 annexées au recours, l'Administration cantonale des impôts ne peut que constater la pertinence de l'argumentation de la société. Nous ne nous expliquons pas pour quelles raisons la demande de pièce ne figure pas dans notre dossier. Nous ne savons pas non plus si la formule a/02 a effectivement été reçue par l'OIPM. Toutefois, dans la mesure où cette autorité a procédé à la taxation après la demande de pièce, sans effectuer de modification de la taxation, nous ne pouvons que renoncer à la reprise, les conditions d'un rappel d'impôt n'étant pas remplies. Il n'y a donc plus de reprises pour la période de taxation 1995 post. (...) Le contribuable conteste les reprises concernant le salaire excessif pour la période 1995 prae (exercices 1993 et 1994) et la période 1996. Sur ce point, nous ne pouvons que renvoyer au chiffre 1 de notre décision sur réclamation. Nous rappelons tout d'abord que, quand bien même l'autorité de taxation a admis les salaires alloués pour les années de calcul 1991 et 1992, puis 1995, pour des raisons procédurales, cela ne l'empêche pas de revoir sa position pour les périodes pour lesquelles les conditions du rappel d'impôt sont réunies.(...)" b) Il convient d'examiner en premier lieu dans quelle mesure les conditions d'un rappel d'impôt sont réalisées en l'occurrence. 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). c) 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. 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 l'aLI 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 citée), 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, FI99/0073 du 12 avril 2000). 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 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). d) 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; FI2004.0038 et 0039 (même arrêt)). e) S'il est vrai que les formulaires de certificat de salaire pour la déclaration d'impôt du directeur de la recourante n'ont pas été joints aux déclarations d'impôts de celle-ci, il n'en demeure pas moins que l'attestation concernant les montants alloués aux membres de l'administration et aux organes de direction (formule 21024, puis 11118) sur laquelle figure le montant du salaire du directeur a été jointe à la déclaration d'impôt pour les périodes 1993-1994 (revenus 1991 et 1992), 1996 et suivantes. Il convient toutefois de relever que le directeur de la recourante a produit dans toutes ses déclarations d'impôts personnelles les formulaires "certificat de salaire pour la déclaration d'impôt". Les salaires nets déclarés ont été les suivants : 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 269'880 275'260 304'900 326'280 438'300 308'555 196'680 195'000 195'000 305'500 Comme mentionné supra, pour qu'un motif de révision soit admis, l'administration fiscale doit être en présence d'un fait nouveau, soit antérieur à la décision de taxation, mais découvert après celle-ci. De plus, il faut 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 auparavant dans la procédure de taxation notamment. En l'occurrence, force est de constater que ces conditions ne sont pas satisfaites. En effet, il ressort des pièces du dossier que l'autorité de taxation n'a entrepris aucune démarche pour obtenir les attestations concernant les montants alloués aux organes de direction de la recourante pour les années 1993 et 1994, alors qu'elle a pourtant requis ce document par courrier du 10 octobre 1996 pour la période fiscale 1995. En ne sollicitant pas la production des pièces qui n'étaient pas annexées à la déclaration 1993 et 1994, elle n'a pas agi avec l'attention que l'on est en droit d'attendre d'elle. Elle ne peut dès lors pas, par le biais de la procédure de révision, corriger une telle erreur. Le Tribunal de céans en est d'autant plus convaincu que les certificats de salaire pour déclaration d'impôt précisant le salaire du directeur de la recourante ont été annexés à ses propres déclarations d'impôts et que l'autorité de taxation aurait pu sans difficulté prendre connaissance de ces éléments en s'adressant à l'Office d'impôt compétent. C'est dès lors à tort que l'autorité intimée a procédé à des reprises d'impôts pour les années 1993 et 1994 concernant le salaire prétendument excessif versé au directeur de la recourante. Concernant la période fiscale 1996, l'examen du dossier de l'administration fiscale laisse apparaître que la déclaration d'impôt remplie déposée par la recourante porte

la mention "définitif". De plus, parmi les pièces jointes à l'appui de la déclaration figure l'attestation concernant les montants alloués aux membres de l'administration (formule 11118), sur laquelle figure un timbre humide portant la mention "reçu le 8 déc. 1997 chancellerie PM". Certes, l'avis de prochaine clôture adressé à la recourante le 12 juin 2001 mentionnait que la période de taxation 1996 était encore provisoire en ce qui concerne les impôts cantonal et communal d'une part et l'impôt fédéral direct d'autre part. Toutefois, cette indication est contredite par l'indication du caractère définitif de la déclaration figurant sur celle-ci. Par ailleurs, l'autorité intimée n'a pas apporté d'élément permettant de démontrer que cela n'était pas le cas. Force est dès lors de constater que, face à une décision définitive, l'autorité intimée ne peut que invoquer un motif de révision pour procéder, par la suite, à un rappel d'impôt. Or, en l'occurrence, au moment où la taxation est devenue définitive, l'autorité avait connaissance du salaire du directeur de la recourante. Dès lors, c'est à tort qu'elle a procédé au rappel d'impôt pour cette période également, les conditions permettant une révision n'étant pas réunies. La décision entreprise devra dès lors être réformée en conséquence. 5. La recourante conteste enfin une série de reprises concernant des prestations à l'actionnaire. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de trancher ces questions, sous l'angle des reprises effectuées contre l'administrateur et actionnaire unique de la recourante, M. B. _____, dans l'arrêt rendu dans l'affaire qui opposait ce dernier à l'autorité intimée dans la cause FI.2006.0010. Pour éviter des redites, il est renvoyé au considérant 4 de cet arrêt, dont il ressort, en substance que la reprise effectuée concernant l'assurance ménage "Secura" est justifiée, que celle relative à une pendule neuchâtelaise n'est pas fondée, pas plus que celle relative à une chaîne HI-FI Revox. En revanche, la reprise concernant la facture de la fiduciaire Cofiducia est justifiée. Les autres reprises, qui n'ont pas été contestées en procédure (art. 31 al. 2 LJPA), seront maintenues. Dans la mesure où les reprises sont annulées ou confirmées contre l'actionnaire unique et administrateur de la recourante elles le sont également pour cette dernière. 6. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. La décision entreprise sera dès lors annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants, dans laquelle elle statuera sur les amendes qui, en définitive, devront être prononcées. Le présent arrêt sera rendu sans frais, le dépôt de garantie effectué par la recourante lui étant restitué. Par ailleurs, obtenant partiellement gain de cause par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, le recourant a droit à des dépens réduits.

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