

# VD\_OMNI FI.2006.0042 vom 7. Dezember 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-12-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2006.0042](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0042)

FR: VD\_OMNI FI.2006.0042 du 7 décembre 2006

IT: VD\_OMNI FI.2006.0042 del 7 dicembre 2006

## Regeste

X. /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions |  
Annulation des amendes infligées à l'administrateur unique d'une société immobilière pour refus de fournir des renseignements, celui-ci ayant rendu vraisemblable qu'il ignorait, de bonne foi, l'identité des successeurs de l'actionnaire unique décédé et des bénéficiaires du gain immobilier résultant de la vente de cette S.I.

## Erwägungen

### E. 1

Le recours a trait à des amendes prononcées pour défaut de production de pièces ; il y a lieu toutefois de vérifier au préalable que l'on se trouve en présence de décisions incidentes ou au contraire de décisions finales. a) En règle générale, les décisions incidentes ne sont pas susceptibles de recours, à moins qu'elles n'entraînent un préjudice irréparable pour l'intéressé (v. à cet égard ATF 108 Ib 469 ; RDAF 1998 I 88). La décision qui porte exclusivement sur l'obligation de produire des pièces ou l'obligation de renseigner doit être qualifiée de décision incidente, comme l'indique expressément l'art. 45 al. 2 let. d PA ; adressée au contribuable détenteur de la pièce, elle ne paraît pas de nature à entraîner un préjudice irréparable. En revanche, tel serait le cas au contraire s'agissant d'un document ou d'un renseignement requis d'un tiers ; ATF 99 Ib 413 et 401; v. au surplus les exemples cités par Pierre Moor, Droit administratif, vol II, 2 ème éd. Berne 2002, n° 2.2.4.2). b) En revanche, lorsque l'autorité fiscale arrête en outre une sanction pour non-respect de ses réquisitions, que cela soit sous la forme d'une amende (fondée sur les art. 131 al. 1 AIFD, respectivement 174 LIFD et 241 LI) ou une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI), l'on se trouve alors en présence d'une décision finale, partant susceptible d'un recours immédiat ; telle est d'ailleurs la solution retenue par l'ATF du 11 janvier 1999, in Revue fiscale 1999, 353, lequel confirme l'ATF 120 Ib 417 (également paru aux Archives 64, 480 et à la RDAF 1996, 408). Il y a donc bien lieu en l'occurrence d'entrer en matière sur le pourvoi.

### E. 2

De façon générale, les questions qui sont soulevées dans le cadre du présent litige ont pour l'essentiel trait au déroulement de la procédure de taxation. Il apparaît donc nécessaire de rappeler certains principes. a) A titre préliminaire, on rappelle qu'à teneur de l'art. 61 LI : « 1.L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, a. qui fait partie de la fortune privée du contribuable; b. qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable; c. qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice; 2. Le bénéfice en capital réalisé lors de l'aliénation d'une participation à une société immobilière qui bénéficie de la réduction pour participations est également soumis à

l'impôt sur les gains immobiliers. 3. Les gains qui ne sont pas frappés de l'impôt sur les gains immobiliers font partie du revenu ou du bénéfice imposable du contribuable. L'article 62 est réservé. » On rappelle qu'en adoptant la loi du 4 juillet 2000, le législateur vaudois a reconduit le système dualiste d'imposition du gain immobilier (non sans y apporter certaines exceptions), lequel avait été introduit par la loi du 28 novembre 1962, ajoutant notamment un chapitre premier bis à la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI, applicable jusqu'au 31 décembre 2000; cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, avril 2000, ch. 6.1.1 et 6.4.1 ; BGC mai 2000, p. 723 et ss, not. 798 et ss). Le droit harmonisé (art. 12, spéc. al. 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ; ci-après : LHID) laisse aux cantons le choix d'opter pour les systèmes moniste ou dualiste d'imposition; en substance, selon ce dernier système, l'objet de l'impôt est constitué des gains réalisés à l'occasion de l'aliénation par le contribuable d'un immeuble faisant partie de sa fortune privée. Si en revanche ces gains sont le produit d'une activité ou si l'immeuble aliéné faisait partie du patrimoine professionnel du contribuable, ils sont alors soumis à l'impôt sur le revenu et ceci, tant s'agissant de l'impôt cantonal et communal, que s'agissant de l'impôt fédéral direct (v., notamment, Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998). Dès lors, dans chaque cas, il appartient à l'autorité de taxation de décider si le gain immobilier relève du patrimoine privé du contribuable et fait l'objet de l'impôt spécial à forme des articles 61 et ss LI ou s'il s'agit d'un gain professionnel soumis à l'imposition ordinaire sur le revenu. b) Pour chaque aliénation d'immeuble ou chaque opération imposable ou exemptée en vertu des articles 61 et 62 LI, le contribuable a l'obligation de déposer, dans les trente jours, une déclaration complète et exacte (art. 198 al. 1 LI). Il importe peu qu'il soit finalement redevable de l'impôt ou non, la déclaration étant destinée à établir l'existence et l'ampleur de cette obligation (v. Denis Berdoz/ Marc Bugnon, Les procédures de taxation - La procédure mixte en matière d'impôts directs, in : Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 638). En cas de transfert économique d'un immeuble (p. ex. : cession d'actions, cession du droit d'acquérir un immeuble, etc.), c'est au contribuable, dans le délai fixé par la législation cantonale, d'annoncer ce transfert à l'autorité de taxation compétente (Berdoz/Bugnon, p. 645). aa) Les dispositions relatives à la procédure de taxation ordinaire (notamment les articles 173 et ss LI et 124 et ss LIFD) sont applicables par analogie (ibid., al. 2 ; v. en outre Berdoz/Bugnon, op. cit. p. 654). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des justifications requises. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Bernhard Zwahlen, Les procédures en droit fiscal, 1<sup>ère</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1997, pp. 46-47 ; Berdoz/Bugnon, p. 638). De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI ; v. Rivier, op. cit., p. 154). Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 al. 2 LI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, « (...)les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession et autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires » . L'autorité de taxation, pour sa part, vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir

tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (v. Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, Bâle/Genève/Munich 2000, ad 130 LIFD, n° 2; Rivier, op. cit., p. 139).

bb) Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (cf. Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4 ème éd., Berne 2002, pp. 461-462). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (v. Zweifel, *ibid.*, no 7). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 1 et 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Ainsi, d'office, elle se doit de déterminer tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation des obligations de coopérer du contribuable (v. Rivier, op. cit., p. 139; Ryser/Rolli, op. cit., p. 461; Zwahlen, op. cit., p. 41). L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction (Rivier, *ibid.*). L'obligation faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Rivier, p. 141; Zwahlen, p. 54). Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes (Masshardt, op. cit. ad art. 89 AIFD n° 2); de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (v., outre Rivier et Ryser/Rolli, *ibid.*, Martin Zweifel, *Verfahrensprinzipien und Veranlagungsverfahren*, in *Archives* 61, p. 417 et ss, not. 432; Ernst Känzig/ Urs R. Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, III. Teil, Bâle 1992, ad art. 88 AIFD, n° 20; références citées).

cc) L'autorité de taxation a en outre la faculté de solliciter les tiers de participer à la procédure. Ceux ont une obligation indirecte vis-à-vis des autorités dans la mesure où ils sont tenus de fournir certaines attestations au contribuable, d'une part, et une obligation de remettre directement à l'autorité fiscale soit des renseignements sur les relations juridiques entretenues avec le contribuable, soit des attestations, d'autre part (v. Berdoz/Bugnon, op. cit., p. 667). Toutefois, les tiers n'ont pas un devoir général de collaborer avec l'autorité fiscale en toute circonstance, mais seulement dans les cas bien définis dans la loi (v. Zweifel, *Kommentar*, ad 127 LIFD, n° 2, pp. 278-279). A teneur des articles 127 LIFD et 177 LI (ces dispositions ont le même contenu) : «1. Doivent donner des attestations écrites au contribuable : a. l'employeur, sur ses prestations au travailleur ; b. les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et des créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties; c. les assureurs, sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance; d. les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus; e. les

personnes qui sont ou étaient en relation d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques. 2. Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé. » A la lettre d de l'alinéa 1 des dispositions précitées, sont visés à titre non exhaustif (Berdoz/Bugnon, p. 672) tout autre mandataire ayant la possession ou l'administration de la fortune du contribuable ; le texte reprend en fait l'art. 90 al. 5 lit. b AIFD. On relèvera à cet égard la définition encore plus générale de l'art. 43 al. 1 LHID : « Les tiers qui ont ou ont eu des relations contractuelles avec le contribuable doivent lui remettre les attestations portant sur l'ensemble de leurs relations contractuelles et sur leurs prétentions et prestations réciproques ». Une partie contractante demeure en effet subordonnée à un devoir de renseignements étendu vis-à-vis de l'autorité fiscale, dans la mesure où le contrat, non seulement crée une relation juridique avec le contribuable, mais implique par surcroît un faisceau d'exigences mutuelles (v. Markus Bill, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Bern/Stuttgart 1991, p. 308). Du reste, les articles 128 LIFD et 178 LI, dont le contenu est identique, disposent à cet égard : « Les associés, les copropriétaires et les propriétaires communs doivent donner à la demande des autorités fiscales des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus. » c) Lorsque le contribuable ne donne pas suite à une réquisition de pièces, cela peut déboucher sur une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD, 180 al. 2 LI et 46 al. 3 LHID). En outre, la violation de ces obligations est sanctionnée par l'amende prévue par les art. 174 al. 2 LIFD, en matière d'impôt fédéral direct, et 241 al. 2 LI, en matière d'impôt cantonal et communal. Ces dispositions prévoient que celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence ses obligations de procédure, notamment en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou ses annexes, encourt une amende de 1'000 fr. au plus, sous réserve des cas graves ou de récidives, où l'amende peut s'élever jusqu'à 10'000 francs (v. à ce propos Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, thèse Berne 1991, spéc. p. 169 et 172, jurisprudence citée). Le bien juridiquement protégé est, comme dans la soustraction, la créance d'impôt de la collectivité publique, mise en péril du fait que le contribuable ou le tiers a violé ses obligations de procédure. La loi punit l'omission fautive de remplir une obligation découlant de la loi elle-même ou d'une décision d'application de celle-ci, après que le débiteur ait été sommé de s'exécuter (Rivier, op. cit., p. 262). En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a reconnu le caractère pénal de la sanction prévue en cas de soustraction fiscale et admis l'application des garanties instituées par l'art.

## **E. 6**

CEDH (ATF 119 Ib 311 cons. 2f). S'agissant des amendes d'ordre, il a également été admis qu'elles revêtaient un caractère pénal. De telles mesures de contraintes sont instituées pour empêcher que l'impôt ne soit déterminé sur une base erronée et poursuivent à la fois des buts de prévention et de répression (Archives de droit fiscal suisse, n° 66, p. 142, cons. 3b ; dans le même sens, v. TA, arrêts FI 2003.0127 du 29 avril 2004 ; FI 1992.0013 du 19 octobre 1992). On pourrait dès lors se demander si le bien-fondé de l'amende infligée par l'autorité intimée devrait être examiné à la faveur d'une audience publique, en application de l'art. 6 CEDH. Compte tenu toutefois du sort réservé au recours dans le cas d'espèce, cette question peut demeurer ouverte. Les dispositions précitées prévoient également les cas de récidive. En effet, lorsqu'une première condamnation ne donne pas le résultat escompté, il est possible d'infliger au contribuable ou au tiers plusieurs amendes. On peut considérer à

cet égard qu'il y a nouvelle infraction à chaque refus d'obtempérer à une injonction de l'autorité, même si c'est toujours la même obligation qui est violée. Toutefois, le principe de proportionnalité doit être respecté (v. Henri Torrione, Les procédures de taxation - Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in : Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 1011, références citées). 3. Il est reproché en l'occurrence au recourant de n'avoir pas, malgré sommation, indiqué à l'autorité de taxation le nom des bénéficiaires du gain résultant de la vente du capital-actions de la SI B. \_\_\_\_\_ et d'avoir, à deux reprises ultérieures, persisté dans son refus malgré un prononcé d'amende et de nouvelles sommations. a) Le recourant est administrateur unique de la SI B. \_\_\_\_\_ depuis 1986, laquelle a son siège à son domicile privé depuis 2001. A cela s'ajoute que, depuis la période de taxation 1987-1988, la fiduciaire dont il est administrateur est mandataire de la SI B. \_\_\_\_\_, dont elle tient les comptes et gère l'immeuble. Force est, dans ces conditions, d'admettre que le recourant fait bien partie du cercle des personnes visées aux articles 127 al. 1 lit. d LIFD et 177 al. 1 lit. d LI. L'autorité de taxation pouvait partir du principe qu'il connaissait l'identité des bénéficiaires du gain immobilier et était dès lors en droit d'exiger de sa part qu'il en atteste, afin de lui permettre d'effectuer une taxation complète en connaissance de cause. b) Le recourant a effectivement reconnu qu'il connaissait F. \_\_\_\_\_, actionnaire unique de la SI B. \_\_\_\_\_. Il a constamment soutenu en revanche que, depuis le décès de ce dernier, survenu en 1988, il ne connaissait les nouveaux actionnaires de la SI B. \_\_\_\_\_ qu'au travers de leur représentant, D. \_\_\_\_\_, et qu'il ignorait même l'identité des bénéficiaires de la vente des actions. L'autorité intimée met en cause cette dernière affirmation ; pour elle du reste, le recourant n'aurait pas apporté la preuve de son ignorance à cet égard. Elle a, il est vrai, soulevé sur ce point deux indices non dénués d'intérêt, mais qui ne permettent pas de douter de la bonne foi du recourant. Ainsi, il est hautement vraisemblable que D. \_\_\_\_\_ ait assisté seul aux assemblées générales en sa qualité d'actionnaire. Les actions étant au porteur, ce dernier n'avait nul besoin, comme l'ACI, l'a pourtant indiqué dans la décision attaquée, de justifier de ses pouvoirs auprès de l'administrateur ; il lui suffisait, conformément à l'art. 978 al. 1 CO, de présenter les titres à celui-ci pour se légitimer. Il en va de même du porté-fort contenu au chiffre 3 de l'acte du 4 octobre 2001 ; dès lors que le recourant disposait des fonds nécessaires pour exécuter les obligations des vendeurs (sans exclure l'hypothèse que D. \_\_\_\_\_ se soit lui aussi porté fort en sa faveur), on ne voit guère de raison pour qu'il connaisse l'identité des bénéficiaires. Un compte créancier-actionnaire a certes été ouvert dans les livres de la SI B. \_\_\_\_\_ ; toutefois, aucun élément ne permet de dire que le recourant, contrairement à ce qu'il prétend, ait dû attribuer des montants ou créditer les comptes personnels de chacun des successeurs d'F. \_\_\_\_\_. L'affirmation du recourant ne paraît donc pas totalement invraisemblable. c) A cela s'ajoute que l'apport de la preuve d'un fait négatif est chose délicate (v. Fabienne Hohl, Procédure civile, vol. I, Berne 2001, nos 1082 et ss, not. 1084). Par surcroît, s'agissant comme en l'occurrence de la procédure pénale, il eût appartenu à l'ACI de faire la démonstration de ce que le recourant connaissait, contrairement à ce qu'il prétend, les bénéficiaires de l'opération, ce en vertu du principe cardinal de la présomption d'innocence. En effet, le juge pénal ne doit pas se déclarer convaincu de l'existence d'un fait défavorable à l'accusé si, d'un point de vue objectif, il existe des doutes sérieux et irréductibles quant à l'existence des faits (v. ATF 120 Ia 31). Ces principes sont applicables in casu. Or, on voit que les indices apportés par l'autorité intimée sont insuffisants pour renverser la présomption que le recourant ignorait l'identité

des successeurs d’F.\_\_\_\_\_ et mandants de D.\_\_\_\_\_. Ainsi, les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l’infraction décrite aux articles 174 al. 2 LIFD et 241 al. 2 LI n’étant pas réalisés, aucune amende ne pouvait être infligée au recourant. 4. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre le recours et à annuler la décision attaquée. Il est statué sans frais ; au surplus, l’allocation de dépens n’entre pas en ligne de compte.

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