

VD_OMNI FI.2006.0092 vom 19. Oktober 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-10-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0092

FR: VD_OMNI FI.2006.0092 du 19 octobre 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0092 del 19 ottobre 2007

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts | Motivation partiellement insuffisante du recours s'agissant des prononcés d'amendes. En l'absence d'une comptabilité probante, s'agissant d'une activité commerciale, l'ACI est fondée à se baser sur les calculs effectués par les organes de la TVA, après contrôle, pour arrêter le chiffre d'affaire imposable. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Conformément à l'art. 199 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (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 directs 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'art. 140 de cette même loi et de l'art. 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 en la forme.

E. 1.3

p. 452 ; 130 I 312 consid.

E. 1.3.1

p. 320 ; 123 II 359 consid. 6b/bb p. 369 et les références). Il en résulte qu'il ne faut pas poser des exigences trop strictes quant à la formulation des conclusions et des motifs. Il suffit que l'on puisse déduire de l'acte de recours les points sur lesquels la décision attaquée est critiquée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder. Une motivation même brève est suffisante. Il n'est par ailleurs pas nécessaire que les conclusions soient formulées explicitement pour qu'elles soient recevables; il suffit qu'elles ressortent clairement des motifs allégués (arrêt du TF 21 novembre 2006, 2A.418/2006, consid. 4.2). La jurisprudence cantonale fait également preuve d'une relative souplesse en ce qui concerne la motivation. Si le recourant a un devoir général de motiver son recours et d'articuler ses griefs, il suffit qu'on puisse déduire de l'acte de recours dans quelle mesure et pour quelles raisons il conteste la décision attaquée. Le recourant - surtout s'il n'est pas assisté par un mandataire professionnel - peut se contenter de donner la substance de ses motifs puisque leur qualification juridique est l'affaire du juge au moment où il examine la

recevabilité du recours. La simple allégation que la décision serait erronée et le seul renvoi global à des actes de procédure antérieurs sont insuffisants (ATF 113 Ib 287/JdT 1989 I 313, 314) . Un délai de correction ne doit en outre être imparti au recourant que si la motivation existe mais n'a pas la clarté nécessaire (Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 387-388). L'absence totale de motivation entraîne ainsi l'irrecevabilité immédiate du recours (Bovay, op. cit., p. 386). On admet certes que le recourant puisse se référer à des écritures ou à des pièces relevant de procédures antérieures; cette faculté le dispense dans une certaine mesure de développer ses moyens, mais non pas au point qu'il puisse s'affranchir de les indiquer (ainsi, Moor, ibid.; Grisel, op. cit., p. 916; références citées). On ne saurait ainsi admettre qu'un recourant, dont les arguments ont été examinés minutieusement par l'autorité inférieure, se contente de renvoyer à ces arguments et ne s'exprime absolument pas sur les considérants de la décision attaquée. b) En l'occurrence, le recourant motive son recours en se référant notamment au courrier établi le 19 juin 2003 par Fidec Fiduciaire ainsi qu'à son courrier du 15 février 2006 écrit sous la plume de l'écrivain public B._____. Il ne conteste toutefois expressément que la reprise concernant la fixation de son chiffre d'affaire, le fait qu'il aurait admis certaines reprises et qu'une amende fiscale puisse lui être infligée. Comme cela ressort de la jurisprudence précitée, le fait de renvoyer à des écritures antérieures sans aucune motivation supplémentaire ne constitue pas une motivation suffisante. Le recourant ne peut en effet renvoyer à une argumentation antérieure à la décision attaquée sans aucune autre explication, ce d'autant plus qu'il n'a, en l'espèce, même pas joint copie des écritures auxquelles il se réfère. Dans cette mesure, il n'y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le recours que dans le cadre des motifs invoqués, celui-ci devant être déclaré irrecevable pour le surplus. Il apparaît ainsi que le recours n'est notamment pas motivé en ce qui concerne les amendes infligées pour soustraction fiscale. Le recourant se contente en effet de mentionner à l'appui de son recours qu'une amende fiscale ne peut être attribuée à un malade psychiatrique. Le recourant ne nie pas remplir les éléments constitutifs de l'infraction (soustraction et tentative de soustraction; art. 242-243 LI et 175-176 LIFD) et ne conteste pas l'appréciation de la faute ni le montant des amendes fixées. Il ne dit ainsi pas quelle modification devrait être apportée à la décision attaquée sur ce point, les raisons qui justifieraient de telles modifications et n'apporte aucun élément qui n'aurait pas été déjà pris en compte par l'autorité intimée. Faute de motivation suffisante et adéquate sur ce point, le recours doit dès lors être déclaré irrecevable en ce qu'il a trait au prononcé d'amendes fiscales. c) Le litige qui porte sur les reprises effectuées par l'ACI dans les revenus et la fortune déclarés du recourant pour les périodes fiscales 1997-1998, 1999-2000, 2001-2002 et les rappels d'impôts et taxations définitives y relatifs, d'une part, et sur les amendes infligées pour soustraction fiscale, d'autre part, n'a dès lors pas à être traité en deux étapes, soit un arrêt partiel sur la taxation, puis une procédure séparée sur les amendes, comme le prévoit une jurisprudence constante 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 (arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005 et FI.2005.0206; arrêt du Tribunal fédéral 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2., Cour CEDH, arrêt J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, in RDAF 2001 II 1, cons. 64 et ss). L'examen au fond du présent arrêt portera dès lors uniquement sur les contestations, dans la mesure où elles sont recevables, relatives à la décision de rappel d'impôt (période fiscale 1997-1998) et de taxation définitive (période fiscale 1999-2000 et 2001-2002), à l'exclusion de la décision de prononcé d'amendes.

E. 2

a) En droit fiscal cantonal, à teneur de l'art. 200 LI, le recours au Tribunal administratif contre une décision prise par l'ACI sur réclamation s'exerce "par acte écrit et motivé" , adressé à l'autorité de recours ou à l'autorité ayant pris la décision attaquée, ce dans les trente jours dès la notification de cette dernière. L'art. 140 LIFD précise également que le contribuable qui s'oppose à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation doit saisir dans les trente jours une commission de recours indépendante des autorités fiscales (al. 1) et doit indiquer, dans l'acte de recours, "ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve" (al. 2, première phrase). Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au recourant pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (al. 2, deuxième phrase). Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'arrêt du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RO 56 2021), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, le Tribunal fédéral a déduit de l'art. 101 AIFD (remplacé par l'art. 140 LIFD) que les recours dans lesquels il n'est pas dit en quoi la décision attaquée doit être modifiée et ceux dont la motivation fait défaut ou paraît d'emblée insuffisante peuvent être déclarés irrecevables sans plus ample examen. Dans les autres cas, l'autorité cantonale est tenue d'entrer en matière et, lorsque les motifs du recours existent mais manquent de clarté, d'accorder au contribuable un délai supplémentaire pour compléter son mémoire. D'une manière générale, il y a donc lieu de distinguer entre les recours qui ne peuvent plus être améliorés, parce qu'ils ne contiennent aucune motivation, et les recours dont les défauts sont susceptibles d'être corrigés (arrêt 2A.146/1995 du 17 juin 1996 consid. 2a; arrêt 2A.83/1992 du 26 juillet 1993, Revue Fiscale 49/1994 p. 141, consid. 2a et les références). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser (arrêt A.333/1983 du 22 mars 1985, Archives 55 p. 391, consid. 2c) que les règles valables en matière de recours selon l'art. 106 AIFD (cf. art. 140 ss LIFD) ne sont pas différentes de celles qui régissent le recours de droit administratif au Tribunal fédéral (cf. jurisprudence relative à l'art. 108 al. 3 OJ: notamment ATF 131 II 449 consid.

E. 3

Le recourant conteste la reprise effectuée par l'ACI en ce qui concerne la fixation de son chiffre d'affaires. a) En vertu de l'art. 957 CO, le recourant doit posséder la comptabilité exigée par la nature et l'étendue de ses affaires. Le système comptable doit être adapté à la complexité et à l'organisation de l'entreprise. Quels que soit la méthode comptable et les moyens d'enregistrement utilisés, les livres comptables comprennent au moins le journal et le grand livre. La comptabilité doit en outre respecter un certain nombre de principes formels, sous peine de ne pas avoir force probante. Le commerçant doit tenir sa comptabilité "exactement" et de manière qu'elle révèle "la situation financière de l'entreprise, l'état des dettes et créances se rattachant à l'exploitation, de même que le résultat des exercices annuels". Le respect du principe d'exactitude posé par l'art. 957 CO exige que les données soient enregistrées sans falsification et comptabilisées conformément au système comptable choisi. Il a pour conséquence le respect de la permanence des méthodes dans les procédures adoptées pour le traitement des frais comptables. Toutes les opérations devant être comptabilisées seront traitées d'une manière suivie, toutes les opérations de même nature seront enregistrées dans le même compte. Le principe de l'intégralité veut que tous les faits économiques importants pour révéler la situation financière soient pris en compte, à défaut de quoi la comptabilité ne respecte pas les dispositions de l'art. 957 CO. Chaque opération qui met le système technique de

comptabilisation en mouvement est justifiée par un document qui a force probante : la pièce comptable (art. 962 al. 1 CO). La comptabilité doit être claire. Cela signifie que les enregistrements doivent être lisibles, faciles à consulter et à contrôler. Les opérations doivent être désignées avec précision. La présentation doit être bonne; les erreurs de comptabilisation doivent faire l'objet d'écritures rectificatives ou d'extournes. La comptabilité doit renvoyer aux pièces justificatives. Chaque opération comptable doit pouvoir être suivie en allant de la pièce justificative à la clôture des comptes (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 346-347). Ce sont les comptes annuels qui déterminent le bénéfice imposable des entreprises. Si le contribuable exerce une activité lucrative indépendante et tient une comptabilité, cette dernière sert de base à sa taxation et le principe de déterminance (Massgeblichkeitsprinzip) est applicable (art. 21 LI et 18 LIFD). Il faut cependant que sa comptabilité respecte les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire les dispositions des art. 957 à 964 CO. Les autorités fiscales ne peuvent s'écarter de la comptabilité que si celle-ci est établie en violation des dispositions impératives du droit commercial ou des prescriptions du droit fiscal (Rivier, op. cit., p. 351; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 87). b) En l'espèce, à la suite des contrôles effectués par l'Inspectorat fiscal sur tous les documents comptables fournis par le recourant, il a été retenu que la comptabilité n'était pas probante. Il a en effet été constaté que la marge brute pour les périodes contrôlées variait de manière aberrante, qu'elle était supérieure à 25% pour les exercices 94/95, 97/98 et 2000 mais en revanche nettement trop faible en 95/96 (10.39%), 96/97 (18.29%) et 1999 (0.78%) et qu'il était absolument certain que toutes les recettes n'avaient pas été comptabilisées. La ventilation des recettes était différente chaque année et l'inventaire des marchandises pas tenu. Deux comptes non déclarés, dans lesquels figuraient des ventes non déclarées, avaient également été découverts ainsi que des écritures fictives et insolites, les tickets de la caisse enregistreuse étant modifiés à la main. Des commissions sur les conclusions d'abonnement téléphoniques n'étaient pas déclarées et les bandes de caisse enregistreuse n'avaient pas pu être remises pour un certain nombre d'années. Une partie des recettes ne semblaient pas être déclarées, notamment concernant les réparations et le montage des installations. Il apparaît ainsi que c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que la comptabilité du recourant n'était pas fiable et qu'elle a ainsi procédé à une reprise sur les chiffres d'affaires pour les années 1996 à 2000. Les faits nécessaires et pertinents pour établir l'impôt n'étaient en effet pas prouvés de manière satisfaisante, le principe de déterminance n'étant plus applicable, l'autorité intimée était autorisée à procéder par estimation ou par appréciation. c) Les chiffres utilisés par les organes de la TVA et repris par l'autorité intimée, basés sur l'achat de marchandises, constituent en outre une appréciation vraisemblable pour établir la créance d'impôt dans la mesure où ils permettent de se rapprocher, autant que faire se peut, de la situation réelle en utilisant les données telles qu'établies par le recourant ainsi que des coefficients expérimentaux relatifs à des activités similaires. Les coefficients expérimentaux sont fondés sur les résultats de la comptabilité de certaines catégories d'entreprises, obtenus à la suite d'enquêtes effectuées soit par le fisc, soit par des associations professionnelles. Ces enquêtes permettent de faire des statistiques établissant le bénéfice brut moyen des entreprises. Ils supposent que les frais de production du contribuable puissent être établis, qu'il s'agisse des achats de marchandises pour les entreprises commerciales, des matières premières et des salaires pour les entreprises de production, des salaires seuls dans les entreprises de service (Rivier, op. cit., p.158-159). L'autorité intimée a ainsi pris en considération les faits dont elle avait connaissance et a tenu

compte de l'ensemble des circonstances. Le recourant estime que c'est à tort que l'ACI a effectué une reprise en se basant sur les chiffres d'affaires tels que calculés par les organes de la TVA. Il conteste la marge appliquée de 20% et relève que le contrôleur TVA avait procédé à un examen rapide et n'avait pas consulté toutes les pièces. Il constate également que les comptes de poste et banque ne figurant pas dans le bilan ont été déclarés dans la mesure où ils servaient à encaisser les cartes de crédits et faisaient partie intégrante du chiffre d'affaires de la caisse. Il explique également que les tickets de caisse ont été corrigés d'après les notes journalières des ventes. Ces justifications sont toutefois clairement en contradiction avec les pièces et les explications figurant au dossier, notamment concernant le compte postal et le compte "Corner Banque" non déclarés ainsi que les recettes y figurant qui n'ont également pas été déclarées. Les constatations entreprises en relation avec les écritures ajoutées sur les tickets de caisse montrent que celles-ci sont insolites et les importants contrôles effectués par l'inspectat fiscal ont confirmé les conclusions des organes de la TVA. Le recours infondé sur ce point doit ainsi être rejeté.

E. 4

Le recourant soutient également ne jamais avoir admis une partie des reprises effectuées par l'autorité de taxation. Il ressort toutefois de son courrier du 19 juin 2003, adressé à l'ACI, qu'il déclarait admettre les reprises effectuées par l'autorité de taxation et non expressément contestées. Selon le procès-verbal de l'entretien du 26 août 2003, une série de reprises étaient admises par le recourant. Le recourant ne peut dès lors à ce stade de la procédure contester avoir admis ces reprises sans aucune autre motivation quant au caractère soi-disant erroné de celles-ci. Il faut en outre constater que l'autorité intimée s'est prononcée sur ces reprises dans ses déterminations du 14 novembre 2006, sans que le recourant ne conteste cette motivation malgré le délai qui lui a été imparti pour ce faire.

E. 5

Au vu des considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable, tant pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que l'impôt cantonal et communal, et la décision attaquée confirmée. Les frais de justice sont mis à la charge du recourant qui succombe et il n'y a pas lieu d'allouer de dépens.

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