

VD_OMNI FI.2007.0144 vom 15. Oktober 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0144

FR: VD_OMNI FI.2007.0144 du 15 octobre 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0144 del 15 ottobre 2008

Regeste

A. _____, B. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le jugement pénal rendu postérieurement à une décision de taxation confirmée par le TA et le TF ne constitue pas un motif de révision de celle-ci. L'objet de la procédure pénale n'est pas le même que la procédure de taxation et de soustraction d'impôt. Au surplus, l'autorité fiscale et le juge administratif ne sont pas liés par les qualifications juridiques données par le juge pénal aux faits qui lui sont soumis.

Erwägungen

E. 1

Les recourants ont requis la révision des décisions de taxation et des prononcés d'amende entrés en force en se fondant sur le jugement du Tribunal correctionnel du 20 juin 2007. Ils soutiennent que ce jugement contient, tant dans son contenu que dans son dispositif, des éléments nouveaux justifiant cette révision, de sorte que les décisions de taxation et prononcés d'amende apparaîtraient désormais contradictoires et à tout le moins arbitraires.

a) La taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, entre en force non seulement formellement mais en principe aussi matériellement. La décision fixant les éléments imposables devient de ce fait définitive et lie aussi bien le contribuable que l'administration, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est loisible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou du recours (arrêt FI.1994.0074 du 6 octobre 1994). La caractéristique qui vient d'être rappelée est propre aux décisions de nature fiscale; elle exclut en principe la voie du réexamen ou de la reconsidération (même arrêt; la solution contraire a été évoquée en droit fiscal fribourgeois: v. à ce sujet Jean-Baptiste Zufferey, Les rapports entre la révision, la reconsidération et le recours ordinaire, in RFJ 1995, 131), contrairement à ce qui prévaut généralement pour les autres décisions administratives, tout au moins celles qui sortissent des effets durables (cf. Fritz Gygi, Zur Rechtsbeständigkeit von Verfügungen, in ZBl 1982, 149 ss, sp. 159). La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (v. notamment arrêts FI.2004.0017 du 18 juin 2004, 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).

aa) Selon l'art. 147 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles

essentielles de la procédure (let. b). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (ATF 2A.67/1997, RF 54/1999 p. 196, RDAF 1999 II p. 233, consid. 4a). Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée (*Rechtsbeständigkeit*). Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., Zurich 2002, p. 394; Hugo Casanova, *Le rappel d'impôt*, in RDAF 1999 II p. 3 ss, not. 8; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4ème éd., Berne 2002, p. 480). bb) Dans le canton de Vaud, la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, régissait la révision à ses articles 107 à 109. Selon l'art. 107 aLI, la taxation définitive pouvait être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte d'un motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la décision attaquée: lorsque l'autorité de taxation n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier (let. a); lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure (let. b) et lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (let. c). La loi homonyme du 4 juillet 2000 (LI ; RSV 9.4), en vigueur depuis le 1er janvier 2001, élargit, à son art. 203 al. 1, les motifs retenus par l'art. 107 aLI en reprenant expressément l'ensemble des motifs dits "classiques" énumérés par la jurisprudence et la doctrine précitées (hormis le dernier motif fondé sur une induction du contribuable en erreur). L'art. 203 al. 2 LI consacre également la jurisprudence et la doctrine en précisant explicitement que " la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui ." Enfin, l'art. 204 LI modifie les délais de péremption et de prescription, puisqu'il dispose que la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours (au lieu de trois mois) qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans (au lieu de quatre ans) dès la notification de la décision ou du prononcé. b) aa) On entend par fait nouveau celui qui s'est produit avant la décision attaquée, mais que l'auteur de la demande de révision a été sans sa faute empêché d'alléguer dans la procédure antérieure (v. notamment André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 944). Plus exactement, sont "nouveaux", les faits qui se sont produits jusqu'au moment où, dans la procédure principale, des allégations de faits étaient encore recevables, mais qui n'étaient pas connus du requérant malgré toute sa diligence. En outre, les faits nouveaux doivent être importants, c'est-à-dire qu'ils doivent être de nature à modifier l'état de fait qui est à la base de l'arrêt entrepris et à conduire à un jugement différent en fonction d'une appréciation juridique correcte. Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie (v. Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, *Commentaire de la loi fédérale*

d'organisation judiciaire, vol. V, Berne 1992, n° 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 130-131; références citées). Les preuves, quant à elles, doivent servir à prouver soit les faits nouveaux importants qui motivent la révision, soit des faits qui étaient certes connus lors de la procédure précédente, mais qui n'avaient pas pu être prouvés, au détriment du requérant. Si les nouveaux moyens sont destinés à prouver des faits allégués antérieurement, le requérant doit aussi démontrer qu'il ne pouvait pas les invoquer dans la précédente procédure. Une preuve est considérée comme concluante lorsqu'il faut admettre qu'elle aurait conduit le juge à statuer autrement s'il en avait eu connaissance dans la procédure principale. Ce qui est décisif, c'est que le moyen de preuve ne serve pas à l'appréciation des faits seulement, mais à l'établissement de ces derniers (ATF 127 V 358 consid. 5b; 121 IV 317 consid. 2; 110 V 141 consid. 2, 293 consid. 2a; 108 V 171 consid. 1; cf. aussi ATF 118 II 205 ; voir encore, Poudret/Sandoz, op. cit., n° 2.2 ad art. 137 OJ, p. 26 ss; Elisabeth Escher, Revision und Erläuterung, in: Geiser/Münch, Prozessieren vor Bundesgericht, 1996, p. 249 ss, spéc. n. 8.21 ss). bb) Le but de la révision n'est cependant pas d'adapter la décision à l'évolution des circonstances, mais seulement aux faits existants lorsqu'elle a été rendue. Dès lors, est exclue la révision pour contrariété de jugement, c'est-à-dire en raison d'une décision postérieure en contradiction avec l'arrêt dont la révision est requise, cette décision postérieure ne constituant pas un fait nouveau lorsque l'arrêt a été rendu (cf. Poudret/Sandoz, op. cit., n° 2.2.3 ad 137 OJ, p. 28, réf. citées). Conformément à ce principe, le Tribunal administratif a toujours jugé qu'un jugement pénal postérieur ne constituait ni un fait, ni un mode de preuve nouveau (v. arrêt CR.1997.0320 du 30 octobre 2001, consid. 2, et la jurisprudence citée). c) En procédure pénale, l'art. 397 CP impose aux cantons de prévoir un recours en révision en faveur du condamné contre les jugements rendus en vertu du droit fédéral "quand des faits ou des moyens de preuve sérieux et dont le juge n'avait pas eu connaissance lors du premier procès viennent à être invoqués". La loi prévoit ainsi une double exigence: les faits ou moyens de preuve invoqués doivent être d'une part nouveaux et d'autre part sérieux. Les faits ou moyens de preuve sont nouveaux, au sens de cette disposition, lorsque le juge n'en a pas eu connaissance au moment où il s'est prononcé, c'est-à-dire qu'ils ne lui ont pas été soumis sous quelque forme que ce soit (ATF 120 IV 246 consid. 2a, 117 IV 40 consid. 2a, 116 IV 353 consid. 3a, 92 IV 177 consid. 1a, 80 IV 40). Ils sont sérieux lorsqu'ils sont propres à ébranler les constatations de fait sur lesquelles se fonde la condamnation et qu'un état de fait ainsi modifié rend possible un jugement sensiblement plus favorable au condamné (ATF 120 IV 246 consid. 2b, 117 IV 40 consid. 2a, 116 IV 353 consid. 2a, 92 IV 177 consid. 1a). Qu'en revanche, un autre jugement, concernant une autre personne, apprécie différemment les mêmes éléments de preuve et procède à une qualification différente des infractions est sans rapport avec les conditions d'une révision fixées par l'art. 397 CP (v. ATF 122 IV 66, consid. 2c, p. 70).

E. 2

a) En l'espèce, la demande des recourants est recevable en la forme pour avoir été interjetée dans les trois mois suivant la connaissance du fait et du moyen de preuve dont ils se prévalent. Au fond, les conditions de la révision ne sont toutefois pas réalisées. Les recourants se fondent exclusivement à l'appui de leur demande sur le jugement du 20 juin 2007 libérant AX. _____ des infractions contre le patrimoine pour lesquels il était initialement renvoyé. Or, un jugement rendu postérieurement aux décisions de taxation entrées en force n'est pas un fait nouveau constitutif de révision de celles-ci et ne constitue

pas davantage un nouveau moyen de preuve. b) Il est fort douteux du reste que ce jugement, s'il avait été connu de l'autorité, eût été de nature à modifier l'état de fait à la base des décisions de taxation et des prononcés d'amende entrés en force. On rappelle à cet égard que, selon la jurisprudence, l'autorité administrative n'est liée par le jugement pénal, en ce qui concerne la qualification juridique des faits, que si le juge pénal est mieux à même d'apprécier les faits dont dépend cette qualification juridique et dans la mesure où l'état de fait ou la qualification juridique du comportement litigieux sont pertinents dans le cadre de la procédure administrative (v. ATF 125 II 402, consid. 2, p. 405 ; ATF 119 Ib 158, consid. 3c/bb, p. 164). De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que lorsqu'une personne fait l'objet d'une dénonciation pénale ou lorsqu'il est vraisemblable qu'une telle dénonciation interviendra, l'autorité administrative doit surseoir à sa propre décision jusqu'à l'entrée en force du prononcé pénal, dans la mesure où l'établissement des faits ou la qualification juridique du comportement litigieux sont pertinents dans le cadre de la procédure administrative. Dans l'intérêt de l'unité et de la sécurité du droit, il s'agit d'éviter qu'un même événement conduise à des constatations de faits contradictoires par les autorités administratives et judiciaires. En outre, l'établissement des faits est mieux garanti par la procédure pénale que par la procédure administrative (v. ATF 121 II 214, consid. 3a, p. 217 ; ATF 119 Ib 158, déjà cité). La qualification juridique conférée par le Tribunal correctionnel aux faits pour lesquels AX. _____ était renvoyé devant lui est sans pertinence pour statuer sur les taxations définitives des trois périodes ici en cause. Les recourants perdent de vue que l'objet de la procédure pénale n'était pas le même que la procédure de taxation et de soustraction d'impôt. Il appert, à la lecture du jugement du 20 juin 2007, que le Tribunal correctionnel a statué sur vingt-deux éléments distincts constituant l'activité pénalement délictueuse initialement reprochée à AX. _____ et pour lesquels des infractions d'abus de confiance, de gestion déloyale et de faux dans les titres lui étaient reprochées. Il est finalement parvenu à la conclusion que la preuve de la réalisation des éléments constitutifs de ces infractions n'avait pas été rapportée. La compétence de juger les actes constitutifs de soustraction d'impôt n'entraîne toutefois pas dans la sphère du Tribunal correctionnel et celui-ci n'avait pas à en juger. Certes, le Tribunal correctionnel a relevé que la dénonciation se fondait, notamment, sur un avis adressé aux contribuables par l'autorité de taxation le 27 mai 1999 (première appréciation fiscale). Or, certains de ces éléments n'ont finalement pas été repris par l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation du 1^{er} septembre 2005, confirmée par arrêt FI.2005.0206 et par ATF 2A.429/2006 & 2P.185/2006. Seuls sept d'entre eux ont fait l'objet d'une reprise fiscale au titre de frais privés mis à la charge de personnes morales, dont le montant a toutefois été sensiblement réduit par rapport à cette première appréciation (frais de voyage, achats de livres et frais de publication, honoraires de consultant servis à X. _____, frais de véhicule, honoraires d'avocat, frais de campagne électorale et frais de jardinier). On relèvera du reste, à la lecture du jugement, que le Tribunal correctionnel ne disposait pas du dossier fiscal complet des recourants. Par ailleurs, quoi qu'en disent ceux-ci, cette juridiction, tout en libérant AX. _____ des fins de la poursuite pénale, a tout de même relevé que ce dernier avait une certaine pratique de la confusion des patrimoines des quatre sociétés dont il était actionnaire et administrateur avec le sien propre. A cela s'ajoute que l'autorité intimée a pris en compte d'autres reprises fiscales pour lesquelles AX. _____ n'avait pas été dénoncé au juge d'instruction et qui n'ont par conséquent pas été abordées par le Tribunal correctionnel. Ces reprises fiscales, lorsqu'elles ont été jugées constitutives de soustraction, ont donné lieu aux prononcés d'amende dans la

nouvelle décision sur réclamation du 29 mars 2007, également entrée en force. Cette distinction entre dénonciation pénale et reprises fiscales illustre l'indépendance de la procédure de taxation au regard de la procédure pénale, de sorte que l'autorité fiscale n'est nullement liée par les constatations du juge pénal, ni par les qualifications juridiques données par celui-ci aux faits qui lui sont soumis. On relève par ailleurs que les recourants n'ont jamais requis la suspension des procédures de taxations et prononcés d'amende jusqu'à droit jugé dans la cause PE99.030000. Cela étant, il est certain qu'une telle requête eût été rejetée.

E. 3

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les recourants supporteront les frais d'arrêt et l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 LJPA).

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