

VD_OMNI FI.2008.0044 vom 17. September 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-09-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0044

FR: VD_OMNI FI.2008.0044 du 17 septembre 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0044 del 17 settembre 2009

Regeste

A.X. _____ et B.X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprises opérées dans les comptes d'un entrepreneur sur la base d'une appréciation. A la forme, les décisions de taxation et le rappel d'impôt doivent être annulés, le contribuable n'ayant pas été sommé au préalable de fournir toutes explications utiles sur les postes que l'autorité fiscale entendait reprendre. Au fond, elles doivent également l'être. Le contrôle portait en l'espèce sur plusieurs années et l'autorité fiscale s'est limitée, pour son appréciation, à prendre en considération les frais portés en compte ou sur un ou deux mois, partant du principe qu'elle devait les étendre à toute l'année, puis en extrapolant, à toutes les périodes faisant l'objet du contrôle. Or, rien n'indique qu'elle ne pouvait pas procéder à un contrôle plus étendu. Annulation des amendes fondées sur ces reprises.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte à la fois sur des reprises effectuées par l'ACI sur le revenu déclaré par les époux X. _____ et les amendes infligées à A.X. _____ pour soustraction fiscale. Les recourants contestent les deux volets de la décision attaquée. a) Le litige a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. Il porte sur les périodes 2001-2002, 2003 et 2004. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux trois périodes ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la loi fédérale y relative, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 – AIFD (art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc également applicable. Compte tenu du fait que les parties sont les mêmes et les problèmes à résoudre connexes, il se justifie de joindre les procédures et de statuer par un seul arrêt. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511). b) Le canton de Vaud est passé de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando pour les personnes physiques à partir du 1^{er} janvier 2003. Ainsi, la LI a été modifiée le 4 décembre 2001 dans ce but. Dans le système postnumerando, l'impôt est calculé après la fin de l'année fiscale sur la base des revenus effectivement réalisés. Le passage au système postnumerando a entraîné une brèche de calcul dans l'imposition dans la mesure où les revenus et déductions des années 2001-2002 ne sont pas pris en compte à des fins de taxation. Toutefois, le dépôt de

la déclaration d'impôt 2001-2002bis vaut demande de révision; les taxations déjà entrées en force sont révisées en faveur (ou en défaveur) du contribuable, conformément aux art. 203 et suivants (art. 275 al. 1 LI). Cet article fait partie des dispositions transitoires des art. 271 ss LI relatives au passage au régime de la taxation annuelle postnumerando (en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003). En substance, ces dispositions prévoient le dépôt d'une déclaration spéciale (période 2001-2002bis) ayant pour objet de déterminer les revenus et les charges extraordinaires, intervenus durant la brèche de calcul des années 2001 et 2002 (ces années de calcul n'étant en effet en principe pas prises en considération dans le cadre d'une taxation ordinaire). Dans ce contexte, le contribuable est invité à remplir une déclaration portant spécifiquement sur des charges extraordinaires (art. 218 al. 5 LIFD et art. 275 al. 2 LI); au cas où il invoquerait des charges extraordinaires, le dépôt de sa déclaration vaut demande de révision. c) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere »), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c/Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, et J.B. c/Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264; cf. en dernier lieu ATF 2P.34 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation – à laquelle il a le devoir de collaborer (cf. consid.

E. 1.01

Frais de téléphone privés enregistrés au compte 4730 6'600 7'400 8'700 10'000 32'700

E. 1.02

Frais d'électricité privés comptabilisés au compte 4610 2'000 2'000

E. 1.03

Frais privés eau/égout comptabilisés au compte 4611 1'100 1'800 2'900

E. 1.04

Quote-part privée frais de chauffage (compte 4110) 3'000 3'400 6'400

E. 1.05

Frais privés payés par carte de crédit (divers comptes) 17'300 16'200 33'500

E. 1.06

Autres frais privés enregistrés à charge de PP 6'700 11'700 18'400

E. 1.07

Part privée aux frais de représentation (compte 4850) 12'100 11'900 20'000 11'000 55'000

E. 1.08

Part privée aux frais généraux comptabilisée -1'200 -1'200 -12'000 -12'000 -26'400

E. 1.09

Loyer appartement C.X. _____ non déclaré 12'000 12'000 24'000 ./ . Charges forfaitaires appartement C.X. _____ -2'400 -2'400 -4'800 Total des soustractions - 1'200 - 1'200 25'700 32'700 56'000 2. Elements de reprises ne constituant pas une

soustraction 2.01 Complément part privée aux frais de véhicule 11'200 11'200 11'200
11'200 44'800

E. 1.10

Charges d'exploitation 2002 enregistrées en 2003 123'045 123'045 Total des corrections
11'200 11'200 134'245 11'200 167'845 3. Total des reprises sur revenus 10'000 10'000
159'945 43'900 223'845 Libellé 01.01.2001 31.12.2003 31.12.2004 Totaux Eléments de
fortune non déclarés ou erronés 1. Eléments soustraits à reprendre 0 0 0 2. Eléments de
reprises ne constituant pas une soustraction 2.01 Correction estimation fiscale *****
800'000 800'000 2.02 Correction autres actifs d'exploitation 212'753 212'753 Total des
reprises sur la fortune 0 212'753 800'000 1'012'753 La cause sera néanmoins renvoyée à
l'autorité intimée pour complément d'instruction s'agissant des reprises sur le revenu
portant les nos 1.01 (périodes de taxation 2001-2002, 2003 et 2004), 1.02 (période de
taxation 2003), 1.05 (période de taxation 2001-2002), 1.06 (idem) 1.07 (périodes de
taxation 2001-2002, 2003 et 2004), nouvelle décision, calcul de l'impôt, du rappel d'impôt
et nouveau prononcé d'amendes. b) Vu le sort du recours, un émolument réduit sera mis à la
charge des recourants (art. 49 et 91 LPA-VD) et il ne sera pas alloué de dépens (art. 91
LPA-VD).

E. 5

ci-dessous) pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se
taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de
statuer dans une procédure séparée, sur les amendes (cf. arrêt FI.2005.0003 du 21 juin
2005). Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut adopter une procédure unifiée et
rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (v. arrêt
FI.2003.0022 et 2006.0001 du 14 juin 2007). Avertis de cette possibilité, les recourants ont
expressément consentis à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour
laquelle le Tribunal rendra un seul arrêt sur les rappels d'impôt, les taxations définitives,
d'une part, et les prononcés d'amende, d'autre part. 2. De façon générale, les questions qui
sont soulevées dans le cadre du présent litige ont toutes trait au déroulement de la procédure
de taxation en impôt direct. a) Le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration
complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art.
124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). 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 annexes (état des dettes, titres, certificat de salaire, etc.).
D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs
de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in: Les procédures en droit fiscal, 2
ème édition OREF, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, pp. 628-629). Selon la jurisprudence
constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253
consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours
(art. 142 al. 4 LIFD; 172 al. 1 LI). L'invocation de 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 (ATF 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2, et les références
citées). 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. Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 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 (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). b) L'autorité de taxation 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, 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). 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 (Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). 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 (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). 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. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Il reste que la taxation doit reposer sur une appréciation consciencieuse et s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, *op. cit.*, p. 659). c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. 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 (Berdoz/Bugnon, pp. 624-625). 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; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038, précité, consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). 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*, 2^{ème} éd. OREF, 2005, p. 723). L'autorité 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 (Ryser/Rolli, *op. cit.*, p. 461-462; arrêt FI.2004.0038, précité, consid. 4b). 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; v. en outre Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, pp. 442-443). d) 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. Le Tribunal cantonal a sur ce point les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 201 LI). Il peut demander un complément d'instruction et apprécie librement les preuves apportées par les parties (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). Confronté à des actes émanant du contribuable, le juge peut s'en tenir à la formulation utilisée par 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, arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036, du 6 octobre 1993). 3. Toujours sur le plan procédural, la décision du

E. 8

Les recourants s'en sont également pris aux amendes infligées à A.X. _____ pour soustraction à l'impôt cantonal et communal, respectivement soustraction à l'impôt fédéral direct, ce durant la période de taxation 2001-2002, ainsi que pour tentative de soustraction aux deux impôts durant les périodes 2003 et 2004. Il n'est pas utile d'examiner plus avant leurs moyens, dès lors que l'annulation d'une partie des reprises constitutives de soustraction doit nécessairement conduire à l'annulation des pénalités auxquelles elles sont attachées.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre partiellement le recours.

a) La décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 17 mars 2008 sera annulée, étant précisé que les reprises suivantes sont d'ores et déjà confirmées: Libellé Années de calcul 1999 2000 2003 2004 Totaux Eléments de revenu non déclarés ou erronés
1. Eléments soustraits à reprendre

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