

# VD\_OMNI FI.2020.0014 vom 31. August 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-08-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2020.0014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0014)

FR: VD\_OMNI FI.2020.0014 du 31 août 2020

IT: VD\_OMNI FI.2020.0014 del 31 agosto 2020

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours dirigé contre une décision de refus de suspension rendue par l'ACI. La voie de la réclamation n'ayant pas été utilisée, alors qu'elle devait l'être contre une décision de cette nature, le recours devrait être déclaré irrecevable. La décision attaquée étant motivée et les parties ne s'opposant pas à ce que la réclamation soit traitée comme un recours, la CDAP est néanmoins compétente pour connaître du recours. La question de savoir si la décision attaquée, de nature incidente, cause un préjudice irréparable au recourant peut demeurer indécise. La requête de suspension pouvait être rejetée. Le fait qu'une procédure pénale soit pendante à l'égard du recourant ne suffit pas pour établir un risque de décisions contradictoires. Le refus de suspendre la procédure conduite par l'ACI ne porte en outre pas atteinte au droit du recourant de ne pas s'auto-incriminer. Recours rejeté dans la mesure où il est recevable.

## Erwägungen

### E. 1

Il y a lieu d'examiner d'office la compétence de la CDAP pour connaître du recours (art. 6 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]). Il n'est à cet égard pas décisif que la décision attaquée mentionne les voies de droit devant la CDAP. a) Selon l'art. 92 al. 1 LPA-VD - applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) - en lien avec l'art. 27 du règlement organique du Tribunal cantonal du 13 novembre 2007 (ROTC; BLV 173.31.1), la CDAP est compétente pour connaître des recours contre les décisions et les décisions sur recours rendues par les autorités administratives, lorsque la loi ne prévoit aucune autre autorité pour en connaître. Selon l'art. 185 LI, applicable par analogie tant à la procédure en matière de rappel d'impôt (art. 209 al. 3 LI) qu'à celle de soustraction (art. 249 al. 3 LI), le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et de celles relatives à la récusation. La même règle prévaut pour l'impôt fédéral direct (art. 132 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], applicable par analogie en vertu des art. 153 al. 3 LIFD et 182 al. 3 LIFD). Selon l'art. 74 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie à la procédure de réclamation par renvoi de l'art. 72 LPA-VD, les décisions finales sont susceptibles de recours. L'art. 74 al. 3 à 5 LPA-VD définit en outre les conditions auxquelles un recours est recevable contre une décision incidente. En vertu du principe d'unité de la procédure, les décisions incidentes doivent être contestées devant l'autorité compétente pour statuer sur le recours contre la décision finale (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II: Les actes administratifs et leur contrôle, Berne 2011, p. 713 et réf. citées note 451). Cela résulte également de l'art. 68 al. 2 LPA-VD qui prévoit en

outre un délai de recours spécial, de dix jours, pour la réclamation contre les décisions incidentes. Une décision incidente rendue dans une procédure où la décision finale est susceptible de réclamation doit donc également pouvoir faire l'objet d'une réclamation préalable (arrêts CDAP PS.2020.0048 du 14 août 2020; CR.2009.0009 du 13 mai 2009; CR.2009.0007 du 30 mars 2009). Ce principe vaut également en matière fiscale (Félix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DGB, 3<sup>ème</sup> éd., 2016, n. 34 ad art. 132). b) En l'espèce, la décision attaquée est de nature incidente puisqu'elle est limitée à la question de la suspension de la procédure devant l'autorité de première instance (ATF 138 IV 258, consid. 1.1; 137 III 261 consid. 1.2; 134 IV 43 consid. 2). Dès lors que cette décision s'inscrit dans le cadre d'une procédure où la décision finale de l'autorité est susceptible d'une réclamation elle était susceptible, préalablement au recours au Tribunal cantonal, d'une réclamation dans un délai de dix jours, si bien que le recours formulé directement devant le Tribunal cantonal – pour lequel le délai est au surplus de 30 jours en application de l'art. 95 LPA-VD et non de 10 jours comme indiqué dans les voies de droit figurant dans la décision attaquée – n'était pas recevable (art. 92 al. 1 LPA-VD). Le recours devrait dès lors déjà être déclaré irrecevable pour ce motif et la cause transmise à l'ACI comme objet de sa compétence (art. 7 LPA-VD; arrêt CDAP FI.2013.0041 du 4 juillet 2013). En l'espèce, bien que rendue en première instance, la décision de l'ACI est toutefois motivée. Dans cette hypothèse, tant l'art. 187 al. 3 LI que l'art. 132 al. 2 LIFD, également applicables aux décisions incidentes, permettent de traiter la réclamation comme un recours si le contribuable et l'ACI y consentent (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, Art. 102-222 DBG, 2015, n. 28 ad art. 132 et les réf. citées). L'ACI ayant indiqué une voie de droit erronée et le recourant n'ayant pas réagi dans le délai imparti à cet effet à ce que la CDAP traite le recours, il convient de considérer que tel est le cas en l'espèce. La CDAP est donc compétente pour connaître du recours.

## **E. 2**

Il convient dès lors d'examiner si le recours immédiat au Tribunal cantonal contre une décision incidente est en l'espèce ouvert. a) Selon l'art. 74 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD à la procédure devant le Tribunal cantonal, les décisions incidentes qui ne portent pas sur la compétence, sur une demande de récusation ni sur les mesures provisionnelles, ne sont susceptibles d'un recours immédiat que si elles sont de nature à causer un préjudice irréparable au recourant (let. a) ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. b). Cette deuxième hypothèse n'entre pas en considération dans le cas particulier si bien qu'il convient uniquement d'examiner si le recours est recevable au regard de l'art. 74 al. 4 let. a LPA-VD. Selon la jurisprudence, le dommage irréparable auquel se réfère l'art. 74 al. 4 let. a LPA-VD est, à l'instar de la notion figurant à l'art. 46 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), un dommage de fait (ou dommage matériel) et non un dommage juridique, comme l'exige l'art. 93 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110). Conformément à la jurisprudence rendue en application de l'art. 46 al. 1 PA, le caractère irréparable tient généralement au désavantage que subirait le recourant s'il devait attendre la décision finale pour entreprendre la décision incidente. Il suffit d'un préjudice de fait, même purement économique, pour autant que celui-ci ne se résume pas à prévenir une prolongation ou une augmentation des coûts de la procédure. Point n'est besoin d'ailleurs que le dommage allégué soit à proprement parler "irréparable"; il suffit qu'il soit d'un certain

poids. Autrement dit, il faut que le recourant ait un intérêt digne de protection à ce que la décision incidente soit immédiatement annulée ou modifiée, sans attendre le recours ouvert contre la décision finale. Il appartient au recourant d'alléguer et d'établir les raisons pour lesquelles la décision attaquée lui cause – ou menace de lui causer – un dommage au sens de ce qui précède, à moins que celui-ci ne fasse d'emblée aucun doute (cf. arrêt du TAF B-8639/2010 du 2 septembre 2011, consid. 2.2. et réf. citées; Cléa Bouchat, L'effet suspensif en procédure administrative, thèse Lausanne, Bâle 2015, n. 546, p. 204; Martin Kayser, n. 11 ad art. 46 PA, in Auer/Müller/Schindler, VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren; arrêt GE.2016.0184 du 16 décembre 2016 consid. 1). b) Selon l'art. 25 LPA-VD, l'autorité peut, d'office ou sur requête, suspendre la procédure pour justes motifs, notamment lorsque la décision à prendre dépend de l'issue d'une autre procédure ou pourrait s'en trouver influencée d'une manière déterminante. La suspension de procédure comporte le risque de retarder inutilement la procédure, de sorte qu'elle ne doit intervenir qu'à titre exceptionnel, eu égard à l'exigence de célérité posée par l'art. 29 al. 1 Cst. Le juge saisi dispose d'une certaine marge d'appréciation, dont il doit faire usage en procédant à une pesée des intérêts des parties (arrêt TFA B.143/2005 du 24 mai 2006, consid. 4.1; voir également arrêts PE.2012.0394 du 11 décembre 2012 et PS.2008.0030 du 14 août 2008). Dans les cas limites, l'exigence de célérité l'emporte (cf. ATF 119 II 386 consid. 1b p. 388). Selon la jurisprudence, le refus de suspendre la cause en raison d'une procédure pénale en cours n'est en général pas en lui-même de nature à causer un préjudice irréparable au recourant (CDAP arrêt GE.2016.0184 du 16 décembre 2016 niant l'existence d'un préjudice irréparable). En revanche, une décision incidente de suspension peut causer un préjudice irréparable dans la mesure où le recourant se prévaut d'un possible déni de justice (arrêts PS.2018.0068 du 31 octobre 2018; PS.2017.0034 du 21 juillet 2017, consid. 2; FI.2016.0033 du 25 mai 2016; GE.2015.0097 du 23 novembre 2015). c) En l'espèce, le recourant n'expose pas clairement en quoi la décision attaquée lui causerait un préjudice irréparable. Dans son écriture du 26 mai 2020, il se réfère à ses arguments contre le bien-fondé de la décision contestée. Cela étant, le recourant ne démontre pas ainsi en quoi le refus de suspendre la procédure en rappel et soustraction d'impôt jusqu'à droit connu sur la procédure pénale serait de nature à lui causer un dommage, même de fait. Peu importe en outre que, comme l'allègue le recourant, la suspension de la procédure ne comporte pas de risque pour l'ACI dès lors que les montants découverts en espèces ont été séquestrés. La recevabilité du recours suppose le risque d'un préjudice irréparable pour le recourant et non pas l'absence de risque pour l'autorité intimée. Pour les mêmes motifs, il n'est pas déterminant non plus que la prescription ait déjà été interrompue par l'ACI. Cela étant, la question de la recevabilité du recours peut rester incertaine, le recours devant de toute manière être rejeté sur le fond pour les motifs qui suivent.

### **E. 3**

a) A l'appui de sa requête de suspension, le recourant invoque d'abord le risque de décisions contradictoires entre la procédure pénale ouverte à son encontre pour usage de faux et la procédure en rappel et soustraction d'impôt. Afin d'éviter dans la mesure du possible les décisions contradictoires, la jurisprudence a admis, s'agissant de se prononcer sur l'existence d'une infraction en matière de circulation routière, que l'autorité administrative ne devait pas s'écarter sans raison sérieuse des faits constatés par le juge pénal ni de ses appréciations juridiques qui dépendent fortement de l'établissement des faits, en particulier lorsque le jugement pénal a été rendu au terme d'une procédure publique ordinaire au cours

de laquelle les parties ont été entendues et des témoins interrogés (ATF 124 II 103 consid. 1c/bb p. 106; 123 II 97 consid. 3c/aa p. 100; 121 II 214 consid. 3a p. 217; 119 Ib 158 consid. 3c/aa p. 164). Si l'intéressé fait ou va probablement faire l'objet d'une dénonciation pénale, l'autorité administrative doit en principe surseoir à statuer jusqu'à droit connu sur le plan pénal, dans la mesure où l'état de fait ou la qualification juridique du comportement litigieux est pertinent(e) dans le cadre de la procédure administrative (ATF 121 II 214 précité consid. 3a; ATF 119 Ib 158 précité consid. 2b). La sécurité du droit commande d'éviter que l'indépendance du juge pénal et du juge administratif ne conduise à des jugements opposés, rendus sur la base des mêmes faits (arrêt TF 1C\_181/2014 du 8 octobre 2014; ATF 139 II 95 consid. 3.2; ATF 137 I 363 consid. 2.3.2).

b) On relèvera d'abord que la procédure conduite par l'autorité intimée n'est pas purement administrative mais comporte également un aspect pénal puisqu'elle porte sur d'éventuelles infractions de soustraction fiscale (cf. Pietro Sansonetti, Commentaire romand, n. 5 ad art. 182 LIFD). En raison de la nature particulière de cette procédure, la jurisprudence reconnaît au justiciable des droits équivalents à ceux prévalant dans le cadre d'une procédure pénale, si bien qu'une suspension de la procédure devant les autorités fiscales ne se justifie pas au motif que les droits de celui-ci seraient mieux préservés dans la procédure pénale. En outre, comme l'expose à raison l'autorité intimée, la procédure pénale ouverte pour usage de faux ne concerne pas exactement les mêmes faits que celle ouverte par les autorités fiscales, laquelle a été initiée non seulement par la découverte fortuite d'importants montants en espèces en possession du recourant mais également par les informations transmises à l'ACI par la Division TVA. Autrement dit, la procédure en rappel d'impôt pourrait se justifier même si la procédure pénale ouverte contre le recourant pour usage de faux devait se terminer par un classement ou un acquittement. Certes, comme le relève le recourant, les faits faisant l'objet de la procédure pénale auront sans doute une incidence pour déterminer l'étendue du rappel d'impôt: le recourant paraît en tout cas mettre en doute que les montants découverts dans sa voiture et à son domicile provenaient de revenus non déclarés. Cela ne signifie toutefois pas encore que la suspension de la procédure devant les autorités fiscales s'imposerait pour ce motif. Cette suspension se justifie d'autant moins que, selon un courrier adressé le 5 mai 2020 à l'ACI par le procureur du Ministère public central en charge du dossier, celui-ci considère qu'" il appartient aux autorités fiscales vaudoises et genevoises compétentes de faire la lumière sur les éventuelles soustractions d'impôt commises par A. \_\_\_\_\_ et par les sociétés qu'il contrôlait, d'identifier les montants concernés, respectivement les éventuels éléments comptables controuvés que l'intéressé a pu produire à l'appui de ses diverses déclarations d'impôts, puis, cas échéant, d'en communiquer le résultat au Ministère public aux fins de poursuite des infractions pénales relevant de sa compétence ". Autrement dit, la procédure pénale pourrait ne pas avancer substantiellement en l'état si bien qu'on ne voit pas en quoi une suspension de la procédure fiscale se justifierait.

c) Le recourant fait ensuite valoir qu'un refus de suspendre la procédure conduite par l'ACI porterait atteinte à son droit de ne pas s'auto-incriminer dès lors qu'il devrait se déterminer sur des faits qui pourraient être repris dans le cadre de la procédure pénale. Il fait valoir en substance que sa position dans la procédure pénale pourrait être fragilisée s'il participe activement à la procédure administrative pour défendre ses intérêts. En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même, l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) 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 *Chambaz contre Suisse* du 5 avril 2012, n° 11663/04, §§ 38ss et 50ss; et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145 s.; 121 II 257 consid. 4b p. 264 s., et les références citées). Il n'y a donc en principe pas lieu de suspendre la procédure de rappel d'impôt jusqu'à droit connu sur la procédure en matière de soustraction voire, comme en l'espèce, une procédure menée par les autorités pénales (ATF 144 II 427 consid. 2.3.3; CDAP arrêt FI.2012.0086 du 24 avril 2013, consid. 3/d/bb). En l'occurrence, l'avis d'ouverture de la procédure pour rappel et soustraction d'impôt du 13 septembre 2019 ne contient aucune menace de taxation d'office ou de prononcé d'amende en cas de violation de l'obligation du contribuable de collaborer. Le recourant a par ailleurs été informé de son droit de refuser de déposer et de collaborer. On ne voit ainsi pas en quoi le refus de suspendre la procédure devant les autorités fiscales dans l'attente du résultat de la procédure pénale serait de nature à porter atteinte à son droit de ne pas s'auto-incriminer, lequel est également garanti dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt. On rappelle pour le surplus que le recourant pourra cas échéant exiger au moment du recours contre la décision sur réclamation de l'ACI que la CDAP statue en deux étapes pour préserver son droit à ce que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation ne soient pas utilisés pour les besoins de la procédure pénale (arrêt FI.2018.0157 du 10 mai 2019, consid. 3 et réf. citées). c) En conclusion, l'autorité intimée n'a pas violé le large pouvoir d'appréciation qui doit lui être reconnu en refusant de suspendre la procédure en rappel et soustraction d'impôt introduite contre le recourant jusqu'à droit connu sur la procédure pénale.

#### **E. 4**

Le recours doit ainsi être rejeté dans la mesure où il est recevable. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais (art. 49 al. 1 et 91 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 LPA-VD et 91 al. 1 LPA-VD).

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