

VD_OMNI FI.2024.0030 vom 23. Juli 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-07-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0030

FR: VD_OMNI FI.2024.0030 du 23 juillet 2024

IT: VD_OMNI FI.2024.0030 del 23 luglio 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de rappel et soustraction d'impôts (périodes 2010 à 2018) à la suite d'une communication spontanée aux autorités fiscales fédérales et cantonales de la part du Ministère public de la Confédération (MPC), qui a traité une demande d'entraide internationale en matière pénale. Le contribuable, qui n'a pu accéder à l'intégralité du dossier de la procédure d'entraide - lequel contient notamment des pièces bancaires -, a recouru au Tribunal fédéral, devant lequel la procédure est pendante. Il recourt à la CDAP contre le refus de l'ACI de suspendre la procédure de réclamation contre les rappels d'impôts et amendes jusqu'à droit connu dans la procédure pendante au Tribunal fédéral. Question de l'existence d'un préjudice irréparable laissée ouverte. Sur le fond, rien n'indique, en l'état, que le MPC ait obtenu les pièces bancaires dans le cadre de la procédure d'entraide de manière illicite; à supposer même que ce soit le cas, cela n'empêcherait pas nécessairement de les exploiter dans la procédure fiscale: à la différence de la procédure pénale, la procédure administrative ne prévoit pas de cas d'inexploitabilité absolue, la question de savoir si un moyen de preuve illicite peut être utilisé devant faire l'objet d'une pesée d'intérêts. Le lien entre la procédure de réclamation dont la suspension est réclamée et la procédure pendante devant le Tribunal fédéral n'est ainsi pas aussi étroit que le soutient le recourant; l'ACI n'a pas abusé du pouvoir d'appréciation conféré par l'art. 25 LPA-VD en refusant la suspension. Recours rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

Erwägungen

E. 1

a) La décision attaquée est de nature incidente puisqu'elle est limitée à la question de la suspension de la procédure de réclamation devant l'autorité précédente. aa) Selon l'art. 74 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), 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; Cléa Bouchat, L'effet suspensif en procédure administrative, thèse Lausanne, Bâle 2015, n. 546, p. 204; Martin Kayser, in Auer/Müller/Schindler [édit.], VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2019, n. 11 ad art. 46 PA; arrêt CDAP GE.2016.0184 du 16 décembre 2016 consid. 1). bb) 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 celle-ci, 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 de la Cour de céans, 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 (arrêt CDAP GE.2016.0184 du 16 décembre 2016 niant l'existence d'un préjudice irréparable; voir aussi FI.2020.0014 du 31 août 2020 consid. 2b, où la question du préjudice irréparable a été laissée indécidée). cc) En l'occurrence, la recevabilité du recours dépend du point de savoir si la décision par laquelle l'autorité intimée a refusé de suspendre la procédure de réclamation jusqu'à droit connu dans la procédure fédérale est de nature à causer un préjudice irréparable au recourant. Il s'agit en définitive de savoir si le recourant a un intérêt digne de protection à ce qu'il soit statué incidemment sur son recours ou s'il peut être renvoyé à contester la décision (sur réclamation) finale. Le recourant fait valoir que l'avancement de la procédure de réclamation risque de lui causer un préjudice irréparable, en particulier si dite procédure parvient à son terme sans que le Tribunal fédéral ait tranché la question de son accès à l'intégralité du dossier de la cause d'entraide clôturée. Selon lui, ce n'est en effet qu'en accédant à ce dossier qu'il sera en mesure de constater et de démontrer que le MPC a éventuellement contribué à un acte illicite ou à tout le moins adopté un comportement contraire à la bonne foi, de sorte que les pièces justificatives sur lesquelles se fondent les rappels d'impôt et les amendes litigieuses sont inexploitable. Or, la question de l'exploitabilité de ces moyens de preuve serait décisive pour l'issue de la procédure de réclamation pendante devant l'autorité intimée. dd) La question de l'existence d'un préjudice irréparable et, partant, de la recevabilité du recours, peut demeurer indécidée, du moment que celui-ci doit de toute manière être rejeté sur le fond, pour les raisons

suivantes.

E. 2

a) A l'appui de son refus de suspendre, l'autorité intimée a considéré que, au regard de l'art. 25 LPA-VD, la suspension était une mesure exceptionnelle qui ne s'imposait pas en l'occurrence au vu de la pesée des intérêts: le recourant n'avait pas démontré que les preuves transmises par l'AFC étaient inexploitable, tandis qu'il y avait un réel intérêt public à l'avancement de la procédure, en raison de la prescription absolue de la période 2010, qui serait atteinte à la fin de l'année 2025. D'ailleurs, au vu des faits allégués par le recourant, il n'y avait pas de soupçons d'irrégularités et, quand bien même des vices de procédure tels qu'une violation du droit d'être entendu auraient été commis, cela ne rendrait pas les preuves inexploitable dans la procédure fiscale. L'autorité intimée a aussi notamment relevé que, lorsqu'il avait envisagé que le recourant n'avait pas déclaré les éléments obtenus de la banque *****, le MPC était tenu, en vertu de l'art. 302 al. 1 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP; RS 312.0), de transmettre ces informations à l'AFC, qui les avait ensuite communiquées à l'ACI. Basée sur l'art. 112 LIFD, la communication aux autorités fiscales était régulière. b) Se plaignant de violation de l'art. 25 LPA-VD, le recourant fait valoir qu'on ne saurait lui reprocher de n'avoir pu jusqu'à présent établir que les moyens de preuve transmis à l'autorité intimée et qui fondent les décisions du 15 décembre 2022, sont inexploitable. C'est en effet seulement en pouvant accéder à l'intégralité du dossier de l'entraide pénale qu'il sera en mesure de déterminer si l'autorité d'entraide a outrepassé le cadre de celle-ci et/ou violé d'autres dispositions, ce qui affecterait la licéité des preuves recueillies à son insu. Dans ces conditions, l'arrêt à rendre par le Tribunal fédéral tranchera une question décisive pour l'issue de la présente procédure, de sorte que la suspension s'imposerait. Le recourant voit d'ailleurs déjà une violation du droit dans le fait que le MPC n'a pas veillé à l'informer de son droit d'élire domicile en Suisse, de sorte qu'il a été privé de toute information de la mesure d'entraide dirigée contre lui et n'a pu exercer ses droits procéduraux. Le recourant se plaint également de violation des art. 29 al. 1 Cst. et 6 CEDH, en tant que ceux-ci prohibent par principe l'exploitation de moyens de preuve obtenus illicitement. c) En l'état du dossier, rien n'indique que les pièces bancaires aient été obtenues de manière illicite par le MPC dans le cadre de la procédure d'entraide internationale. Les griefs de violation des art. 29 al. 1 Cst. et 6 CEDH, en tant que ceux-ci prohibent par principe l'exploitation de moyens de preuve obtenus illicitement, doivent dès lors être écartés d'emblée. En particulier, le fait que les décisions de clôture n'ont pas été notifiées au recourant et que celui-ci n'a apparemment pas été informé de son droit d'élire domicile en Suisse, ne constitue pas nécessairement un vice de procédure. En effet, lorsque l'exécution de la demande d'entraide porte sur la remise de la documentation relative à un compte bancaire, l'autorité d'exécution – soit le MPC en l'occurrence – notifie ses décisions d'entrée en matière et de clôture à la banque, quel que soit le titulaire du compte visé et cela y compris s'il est domicilié à l'étranger. Dans cette dernière hypothèse, la notification à la banque est nécessaire au titulaire du compte pour procéder à une élection de domicile. La banque informe son client de l'existence de la demande et de tous les faits en rapport avec elle, à moins que l'autorité compétente ne l'ait expressément interdit (Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 5e éd., 2019, n. 319 et les réf.), comme cela a été le cas en l'occurrence. L'interdiction de communiquer a en l'espèce finalement été révoquée, mais la banque ***** a peu après mis un terme à l'ensemble de ses relations avec le recourant. Or, la personne qui réside à l'étranger et n'est plus titulaire d'un compte clôturé dans l'intervalle ne peut réclamer la notification des décisions relatives

à la procédure d'entraide concernant ce compte (Zimmermann, loc. cit. et la jurisprudence citée). La question n'a pas à être tranchée dans la présente procédure; il suffit de relever que l'existence d'un vice de procédure n'est pas aussi claire que le prétend le recourant. Par ailleurs, à supposer même que les pièces bancaires aient été obtenues de manière irrégulière dans la procédure d'entraide pénale, cela n'empêcherait pas nécessairement de les exploiter dans la procédure fiscale. En effet, d'une part, à la différence de la procédure pénale (cf. art. 141 al. 1 CPP), la procédure administrative ne prévoit pas de cas d'inexploitabilité absolue, la question de savoir si un moyen de preuve illicite peut être utilisé devant être tranchée à l'aide d'une pesée d'intérêts (cf. ATF 143 II 443 consid. 6.3 p. 453 s.). D'autre part, à supposer que le MPC ait commis un vice de procédure, celui-ci n'est pas nécessairement opposable à l'autorité fiscale. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé, certes dans un contexte international, que le fait qu'un Etat étranger a commis des irrégularités en recueillant des preuves n'entraîne pas automatiquement que celles-ci sont inexploitable dans une procédure ouverte en Suisse; les preuves en question sont au contraire exploitables pour autant qu'on ne puisse pas reprocher aux autorités suisses d'avoir participé ou contribué à l'acte illicite ou encore d'avoir adopté un comportement contraire aux règles de la bonne foi (arrêt 2C_180/2013 et 2C_181/2013 du 5 novembre 2013 consid. 7.3). La procédure de recours pendante au Tribunal fédéral ne porte d'ailleurs que sur l'accès au dossier de la procédure d'entraide internationale et non sur la régularité de cette dernière. Le Tribunal fédéral a du reste jugé qu'une suspension de la procédure, certes dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, supposait des circonstances exceptionnelles (arrêt TF 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4 et 3.5). En l'espèce, l'arrêt du Tribunal fédéral à intervenir, s'il donnait raison au recourant, ne constituerait que le début d'une nouvelle procédure qui n'est pas susceptible d'être terminée avant que les procédures de rappel d'impôt soient prescrites. Dans ces conditions, le lien entre la procédure de réclamation dans laquelle l'autorité intimée a rendu la décision de refus de suspension litigieuse et la procédure de recours pendante devant le Tribunal fédéral n'est pas aussi étroit que le soutient le recourant. Compte tenu notamment de ce que la procédure de réclamation porte sur les périodes fiscales 2010 à 2016 et que le droit de taxer pour la période fiscale 2010 sera prescrit à la fin 2025, ainsi que de l'exigence de célérité, l'autorité intimée n'a pas abusé du pouvoir d'appréciation que lui confère l'art. 25 LPA-VD en refusant de suspendre la procédure de réclamation jusqu'à droit connu dans la procédure fédérale.

E. 3

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable. Le recourant qui succombe doit supporter les frais de justice. Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.