

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.215/2002
2A.479/2002 /svc

Arrêt du 7 avril 2003
Ile Cour de droit public

MM. et Mme les Juges Wurzbürger, Président,
Hungerbühler, Müller, Yersin et Merkli.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

M. _____, recourant,
représenté par Me Anne Sonnex Kyd, avocate,
avenue Krieg 44, case postale 45, 1211 Genève 17,

contre

Département des finances et
Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Chavannes 37, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

2P.215/2002
art. 9 Cst.: soustraction fiscale

2A.479/2002
soustraction fiscale

(recours de droit public et recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 20 août 2002)

Faits:

A.
O. _____, qui a son siège à S. _____, est détenue à 100% par P. _____ qui a également son siège à S. _____. Cette dernière, qui a un capital-actions de 500'000 fr. divisé en 50 actions au porteur, est détenue à 75%, (l'équivalent de 38 actions) par M. _____ et à 25% par R. _____, établissement sis à T. _____.

M. _____ est le président du conseil d'administration de O. _____, société spécialisée dans le nettoyage professionnel et industriel, et le directeur de P. _____. Il s'est établi en Suisse, à S. _____, en 1983. Puis il a élu domicile dans le canton de Vaud à la fin 1990, après avoir acquis une propriété à U. _____ financée notamment avec des fonds propres d'un montant de 1'615'470 fr. Son père, feu N. _____, était le fondateur de V. _____, société dont il a vendu les actions dans les années septante à R. _____, laquelle en a fait l'apport à P. _____ lors de sa création en 1982. N. _____ avait cédé la gestion des affaires à son fils depuis qu'il n'était plus en mesure de les mener, soit depuis 1979.

B.
La déclaration d'impôt genevoise 1990 de M. _____ indiquait une fortune nette totale de 443'910 fr. au 1er janvier 1990 alors que sa déclaration d'impôt vaudoise pour la période 1991-1992 faisait état d'une fortune imposable au 1er janvier 1991 de 7'260'000 fr. Au vu de cette forte augmentation, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration des impôts) lui a demandé des explications. M. _____ a alors informé l'Administration des impôts que cette augmentation était due à ce qu'il avait touché dans le cadre de la succession de son père décédé en 1986: N. _____ aurait remis, de son vivant, un patrimoine en fidéicommis à L. _____, son ami et homme de confiance, avec instruction de transmettre, quatre ans après son décès, les biens suivants à M. _____ :

- 38 actions de P. _____
- 3'000'000 fr. sous forme de créance, correspondant à une partie d'un prêt

chirographaire octroyé par R. _____ à P. _____
- 4'000'000 fr. en espèces

Ces biens devaient être remis à M. _____ par R. _____. Comme preuve, M. _____ a produit une lettre signée par L. _____, datée du 2 septembre 1990 et rédigée par la fiduciaire A. _____, organe de contrôle de P. _____. Ce même L. _____, domicilié à B. _____, contrôlait R. _____ dont il serait le prétendu bénéficiaire.

C.

A la suite d'une procédure en soustraction d'impôt, l'Administration des impôts a retenu que M. _____ n'avait pas déclaré tous ses revenus ni tous ses éléments de fortune et ce depuis le début de son assujettissement dans le canton de Vaud. Elle a, en effet, considéré que M. _____ était le réel ayant droit économique de R. _____. En conséquence, il détenait l'entier du capital-actions de P. _____, et pas seulement 75%, comme il le soutenait, et il était le titulaire de la totalité de la créance chirographaire résultant du prêt de R. _____ à P. _____. Il aurait donc dû déclarer les revenus et la fortune relatifs à ces éléments, ce qu'il n'avait pas fait. Des rendements de titres et de placements capitaux d'un montant global de 988'000 fr. pour les années 1991 à 1994 avaient ainsi échappé à l'impôt sur le revenu. De même n'avaient pas été soumis à l'impôt sur la fortune, des éléments imposables en titres et autres placements de capitaux pour 2'236'977 fr. au 1er janvier 1991, 4'936'944 fr. au 1er janvier 1993 et 6'414'960 fr. au 1er janvier 1995. L'Administration des impôts a donc conclu que M. _____ avait commis une soustraction. Le 27 février 1998, cette administration, pour le compte du Département des finances du canton de Vaud, lui a ainsi notifié deux décisions, la première concernant l'impôt fédéral direct, la deuxième les impôts cantonal et communal. Cette dernière comprenait des reprises de 107'947.90 fr. pour la période fiscale 1991-1992 avec une amende s'élevant à 43'100.- fr., et de 179'093.60 fr. pour la période fiscale 1993-1994 avec une amende s'élevant à 71'500.- fr. Elle comprenait également une décision de taxation définitive pour la période 1995-1996 avec une majoration de 10% des éléments soustraits, majoration équivalant, selon le droit vaudois, à une amende s'agissant d'une soustraction constatée avant la fin de la période de taxation. Le complément d'impôt, y compris la majoration, pour cette période, se montait à 263'353.20 fr.

D.

Le 30 mars 1998, M. _____ a recouru au Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) contre la décision de l'Administration des impôts du 27 février 1998 en matière d'impôts cantonal et communal; il a également déposé une réclamation contre ladite décision en matière d'impôt fédéral direct. Par courriers des 12 juin et 14 juillet 1998, l'Administration des impôts a requis la suspension de l'instruction. Elle voulait, d'une part, que M. _____ se prononce sur la jonction des causes cantonale et fédérale et, d'autre part, pouvoir compléter le dossier.

Sur demande de l'Administration des impôts, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a déposé le 1er mai 2001 des observations directement auprès du Tribunal administratif. Elle y concluait au rejet du recours en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. L'Administration des impôts a transmis sa réponse datée du 25 juin 2001 sur le recours en matière d'impôts cantonal et communal au Tribunal administratif. Elle précise dans son courrier que, "par la même occasion, nous répondons également à la réclamation du 30 mars 1998 en matière d'impôt fédéral direct, admise comme recours contre la décision de l'Administration des impôts du 27 février 1998." Cette administration termine en mentionnant qu'elle rejoint les conclusions de l'Administration fédérale et que c'est à bon droit qu'il y avait eu rappels d'impôts, décision de taxation définitive et prononcé d'amende pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal pour les périodes 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996. Dans sa réplique du 27 juillet 2001, M. _____ s'est opposé à la jonction des contentieux d'impôts cantonal et communal et d'impôt fédéral direct.

E.

Le 14 mars 2001, la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du canton de Genève a confirmé une décision de l'Administration fiscale de ce canton du 9 juillet 1998 relative à un rappel d'impôt fédéral direct 1989-1990 et à une amende pour soustraction fiscale. Elle a refusé d'admettre l'existence d'un fidéicommissaire sur la base de la seule attestation de L. _____.

F.

Statuant le 20 août 2002, le Tribunal administratif a confirmé la décision de l'Administration des impôts du 27 février 1998 relative à l'impôt cantonal et communal pour les périodes 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996. Il a renoncé à considérer la réclamation de M. _____ pour l'impôt fédéral direct comme un recours et à joindre les causes cantonale et fédérale. Le Tribunal administratif a jugé en substance qu'au vu de la jurisprudence et de la doctrine, le fardeau de la preuve devait être renversé. Or, M. _____ avait échoué dans sa tentative de démontrer qu'il n'était pas le véritable ayant droit économique de R. _____. En outre, le Tribunal administratif a estimé que la convergence et la

précision des indices recueillis, en l'absence de preuves contraires fournies par le contribuable, étaient suffisantes pour admettre une soustraction fiscale.

G.

Agissant par la voie du recours de droit administratif (no 2A.479/2002), M. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 20 août 2002, d'annuler la décision du 27 février 1998 de l'Administration des impôts, de dire qu'il ne doit pas être procédé à un rappel d'impôt cantonal et communal de 550'394.70 fr. pour les périodes 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996 et que l'amende pour soustraction de 114'600 fr. n'est pas due pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994, ou de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

Agissant également par la voie du recours de droit public (no 2P.215/2002), M. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 20 août 2002. Il se plaint d'une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), de la garantie de la propriété (art. 26 Cst.), de la répartition du fardeau de la preuve, ainsi que de normes de la procédure cantonale vaudoise. En outre, il soutient que l'arrêt entrepris est entaché d'arbitraire (art. 9 Cst.).

L'Administration des impôts conclut au rejet des deux recours dans la mesure où ils sont recevables. Le Tribunal administratif conclut au rejet des recours.

Par ordonnance du 28 octobre 2002, le Président de la IIe Cour de droit public a admis la demande d'effet suspensif contenue dans le recours de droit public.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58, 66 consid. 1 p. 67).

1.2 L'intéressé a déposé simultanément deux recours, l'un de droit administratif, l'autre de droit public, contre le même arrêt concernant uniquement l'impôt cantonal et communal. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 24 PCF et 40 OJ; ATF 127 V 29 consid. 1 p. 33). Le recours de droit public ayant un caractère subsidiaire (art. 84 al. 2 OJ), il convient d'examiner en priorité la recevabilité du recours de droit administratif.

1.3 L'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, a étendu le recours de droit administratif aux décisions cantonales de dernière instance lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième chapitre premier de cette loi.

Les cantons disposaient d'un délai de huit ans, qui a expiré le 31 décembre 2000, pour adapter leur droit aux règles d'harmonisation désormais fixées par la loi fédérale (art. 72 al. 1 LHID). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la voie du recours de droit administratif prévue par l'art. 73 LHID n'est pas ouverte contre les décisions fiscales cantonales de dernière instance relatives à des taxations antérieures à 2001, cela même à l'égard des cantons qui avaient déjà adapté leur législation (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591). En l'occurrence, le recours concerne des décisions de taxation pour les périodes de taxation 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996. Le recours de droit administratif (no 2A.479/2002) est dès lors irrecevable.

1.4 Comme la prétendue violation ne peut être soumise au Tribunal fédéral par un autre moyen de droit quelconque, la voie du recours de droit public est en principe ouverte (art. 84 al. 2 OJ).

1.5 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt final pris en dernière instance cantonale et qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le recours de droit public (no 2P.215/2002) est recevable au regard des art. 84 ss OJ.

1.6 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 125 I 71 consid. 1c p. 76; 115 la 27 consid. 4a p. 30; 114 la 317 consid. 2b p. 318).

Les griefs du recourant doivent être examinés à la lumière de ces principes.

2.

Le recourant se plaint d'une constatation et d'une appréciation erronées des faits par le Tribunal

administratif et estime que celui-ci a ainsi violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.).

2.1 Dans le cadre du recours de droit public, le Tribunal fédéral examine l'appréciation des faits opérée par l'instance inférieure sous l'angle de l'arbitraire (ATF 119 la 362 consid. 3a p. 366 et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral ne qualifie d'arbitraire (sur cette notion, cf. ATF 125 I 166 consid. 2a p. 168 et la jurisprudence citée) l'appréciation des preuves que si l'autorité a admis ou nié un fait en se mettant en contradiction évidente avec les pièces et les éléments du dossier. Une jurisprudence constante reconnaît au juge du fait un large pouvoir d'appréciation en ce domaine (ATF 120 la 31 consid. 4b p. 40 et les références citées). Le Tribunal fédéral n'intervient, pour violation de l'art. 9 Cst. (art. 4 aCst.), que si le juge cantonal a abusé de ce pouvoir, en particulier lorsqu'il méconnaît des preuves pertinentes ou qu'il n'en tient arbitrairement pas compte (ATF 118 la 28 consid. 1b p. 30; 112 la 369 consid. 3 p. 371; 100 la 119 consid. 4 p. 127), lorsque des constatations de faits sont manifestement fausses (ATF 101 la 298 consid. 5 p. 306; 98 la 140 consid. 3a p. 142 et la jurisprudence citée), enfin lorsque l'appréciation de preuves est tout à fait insoutenable (ATF 118 la 28 consid. 1b p. 30; 116 la 85 consid. 2b p. 88).

2.2 Le recourant soutient que le Tribunal administratif a mis en doute à tort l'existence de L._____, signataire du document du 2 septembre 1990 relatif au fidéicomis et soit-disant bénéficiaire de R._____. Pièces à l'appui, il établit que cette personne existe bel et bien. Le recourant en conclut que, avec la démonstration de l'existence de L._____, c'est toute la thèse du Tribunal administratif qui s'effondre. Selon le recourant, L._____ étant réel, il est donc bel et bien l'ayant droit économique de R._____.

Le Tribunal administratif a souligné, dans son arrêt, que le document du 2 septembre 1990 n'était pas authentifié et qu'à part cette attestation, L._____ se refusait à tout signe de vie. Si doute il y avait quant à l'existence de celui-ci, il est levé puisque le recourant a fait authentifier la signature figurant sur le document en question. Toutefois, ce n'est pas parce que la personne existe qu'il faut en conclure qu'elle est la bénéficiaire de R._____, comme le prétend le recourant. Quoiqu'il en soit, cet élément n'était pas déterminant dans la motivation du Tribunal administratif. Celui-ci ne faisait en effet que signaler l'absence d'authentification de signature et le fait que L._____ ne s'était jamais manifesté, alors que son aide, s'il était effectivement l'ayant droit économique de R._____, aurait pu être précieuse au recourant quant aux preuves réclamées par l'autorité fiscale.

2.3 Le recourant prétend que le Tribunal administratif admet à tort qu'il y avait une relation entre les démarches entreprises par la fiduciaire C._____ en 1981 et la prise de domicile en Suisse du recourant en 1983. En effet, C._____ avait écrit à l'Administration fédérale, le 27 octobre 1981, en ces termes: "Le bénéficiaire de R._____ serait désireux de constituer une holding dans le canton de Vaud, à laquelle R._____ ferait apport des participations énumérées... Nous relevons au surplus que le bénéficiaire de R._____ viendra prendre domicile en Suisse. Au cas où il se substituerait à l'établissement E._____ et déclarerait lui-même les actions de la holding, pourriez-vous lui accorder le remboursement de l'impôt anticipé frappant les dividendes éventuels de la holding suisse". Le 16 août 1982, cette même fiduciaire faisait savoir à l'Administration fédérale, toujours en parlant du bénéficiaire de R._____ mais sans dévoiler son identité, que "le client est domicilié en France et va le rester, renonçant à son projet de prendre domicile en Suisse". Puis, en 1983, le recourant est venu s'installer en Suisse. Le Tribunal administratif suggère donc que le bénéficiaire de R._____, que la lettre de C._____ ne mentionne pas nommément, est le recourant.

Le recourant, questionné sur cette coïncidence, a déclaré que ces courriers ne faisaient certainement pas référence à sa personne. Il a exposé qu'il s'agissait peut-être de son père. Le Tribunal administratif n'a pas retenu cette version puisque le recourant avait auparavant indiqué de manière contradictoire que son père avait vendu les actions du holding français à R._____ à la fin des années septante et que cette dernière était depuis lors contrôlée par L._____. Même si le recourant a expliqué cette interprétation par le fait que L._____ est domicilié à B._____ et non en France, de sorte que la lettre ne pouvait pas lui faire référence, il n'était pas insoutenable, au vu de ces explications peu claires, de considérer que le recourant était effectivement la personne à laquelle se référait la lettre de C._____ de 1981.

2.4 Le recourant reproche au Tribunal administratif d'avoir admis, contrairement aux pièces fournies, qu'il avait signé un ordre bancaire pour le compte de R._____. A la suite de la production des deux pièces en question, et contrairement à ce que prétend le recourant, le Tribunal administratif n'a pas retenu la version selon laquelle celui-ci aurait signé un ordre pour le compte de R._____. Il a clairement admis que c'était bien le compte de P._____ qui avait été débité en faveur de R._____. Cependant, et c'est ce que relève l'arrêt attaqué, il a été rajouté à la machine à écrire, sur l'ordre bancaire, à côté de la signature, à l'endroit où doit être apposé le timbre de la société, la raison sociale "R._____" au lieu de P._____. Le Tribunal administratif pouvait estimer sans

arbitraire que cette erreur était révélatrice des relations qu'entretient le recourant avec R._____. Il est en effet troublant, si le recourant n'a effectivement rien à voir avec R._____, qu'il mentionne par mégarde cette société à côté de sa signature au lieu de P._____.

2.5 L'arrêt attaqué retient que le procès-verbal d'une séance de conseil d'administration de V._____ du 12 août 1988 porte la signature du recourant et qu'à cette époque cette société appartenait à R._____. Le recourant affirme que le Tribunal administratif se trompe et qu'en 1988 V._____ était propriété de P._____. Ce point, tendant à démontrer que le recourant n'est pas aussi étranger à R._____ qu'il le dit, n'est pas déterminant à lui seul et, même si l'on admet une erreur du Tribunal administratif, ne modifie pas le résultat.

2.6 Le Tribunal administratif a en outre considéré que le fait, d'une part, que le recourant gérait les affaires de son père depuis 1979 et, d'autre part, qu'il ne connaissait pas la part successorale reçue par ses soeurs et n'avait pas connaissance de l'existence du fidéicommiss faisait douter de sa version des faits. Le recourant n'indique pas en quoi cette interprétation des faits serait arbitraire et son argumentation est insuffisante au regard des exigences de motivation de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ.

2.7 Le recourant cite à maintes reprises la lettre du 26 janvier 2001 de l'Administration des impôts au Tribunal administratif qui mentionne que "les faits tels qu'ils ont été établis en matière d'impôts cantonaux, communaux et fédéraux sont contestés dans leur ensemble par le contribuable et son mandataire. (...). Un complément d'instruction doit donc intervenir qui devrait soit aboutir à des reprises fiscales sur d'autres bases, soit à l'abandon des prétentions du fisc, auquel le fardeau de la preuve incombe". Le recourant estime que, l'Administration des impôts n'ayant ni complété son instruction, ni prouvé que le recourant était le bénéficiaire de R._____ elle aurait dû abandonner ses prétentions. Cette argumentation n'indique pas en quoi le Tribunal administratif, dont la décision est seule litigieuse en l'espèce, aurait agi arbitrairement en s'estimant suffisamment renseigné.

2.8 Finalement, le recourant s'en prend à l'arrêt du Tribunal administratif en tant que celui-ci le considère comme l'ayant-droit économique de R._____. Le recourant reproche au Tribunal administratif d'avoir estimé que cette société constituait une société écran et qu'en conséquence les revenus de R._____ devaient lui être imputés. Il en allait de même des actions de P._____ détenues par R._____ et du prêt chirographaire octroyé par cette dernière à P._____. Ces biens devaient être considérés comme faisant partie de la fortune propre du recourant. La capacité contributive du recourant se trouvait, en effet, augmentée de ces éléments.

Il ressort du dossier que ni la constatation des faits ni leur appréciation par le Tribunal administratif aboutissant à cette conclusion n'apparaissent comme manifestement fausses. En effet, le Tribunal administratif a considéré, sur la base, notamment, des éléments suivants, que le recourant était l'unique bénéficiaire de R._____: le recourant avait repris les affaires depuis que son père n'était plus en mesure de les gérer, soit depuis 1979. Il était donc au courant de ce qui se passait dans le groupe comme l'atteste également la lettre du 22 juillet 1986 de l'Administration fédérale résumant une réunion relative à la restructuration du groupe E._____ à laquelle le recourant avait pris part. Le Tribunal administratif a également souligné que le recourant avait déclaré pour la première fois de nouveaux éléments de fortune alors qu'il changeait de canton de domicile et qu'il acquérait un bien immobilier avec des fonds propres dont il devait expliquer l'origine. Le seul document attestant l'existence du prétendu fidéicommiss était celui signé par L._____ et daté du 2 septembre 1990, établi par la fiduciaire A._____, à S._____, organe de contrôle de P._____. En outre, la succession du père du recourant était importante (nombreux biens immobiliers, sociétés, etc.) et aucun document (testament, convention de partage privée ou notariée), n'avait été produit à ce sujet. Or, le recourant expliquait que cette succession avait fait l'objet de tractations car il demandait à recevoir plus que ses soeurs au motif qu'il s'était occupé des affaires de son père. Il se contredisait, en outre, en disant ne pas savoir ce que les autres héritières avaient reçu lors du partage. L'erreur de timbre sur l'ordre de virement du 2 octobre 1991 d'un montant de 261'639.68 fr. de P._____ en faveur de R._____ paraissait incompréhensible de la part de quelqu'un qui n'aurait eu aucun rôle dans R._____. Au surplus, l'avis de débit du 3 octobre 1991 relatif à la même transaction, qui mentionnait comme bénéficiaire "R._____", démontrait l'existence d'une adresse à S._____ pour cet établissement liechtensteinois, confirmée par un avis de crédit du 15 août 1991, mentionnant "D'ordre de R._____ c/o P._____ Att. M._____", ". De plus, il était probable que l'anonyme "bénéficiaire" de R._____ voulant s'installer en Suisse, dont il était question dans la lettre du 27 octobre 1981 de la fiduciaire C._____, était le recourant. Dès lors, le Tribunal administratif pouvait estimer qu'il était douteux, au vu du rôle joué par le recourant au sein du groupe E._____, que celui-ci n'ait pas pu fournir les documents qu'il lui avait réclamés et qui auraient permis de prouver qu'il n'est pas l'ayant droit économique de R._____.

En conclusion, il apparaît que le Tribunal administratif était fondé à considérer que le recourant

disposait de R. _____. Celui-ci se borne à opposer son appréciation des faits à celle du Tribunal administratif et son argumentation est moins convaincante que celle de ce tribunal.

2.9 Au regard de ce qui précède, le Tribunal administratif n'a pas constaté les faits de manière erronée ni ne les a appréciés de façon insoutenable. Le grief du recourant s'avère donc mal fondé.

3.

Le recourant se plaint ensuite d'une violation de son droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. et de l'application arbitraire de l'art. 44 de la loi vaudoise du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (ci-après: LJPA/VD). Il reproche, en effet, au Tribunal administratif d'avoir considéré l'Administration fédérale des contributions comme "autorité concernée" et d'avoir accepté la production d'une écriture de sa part dans une procédure relative à l'impôt cantonal et communal où elle ne pouvait pas formellement intervenir.

3.1

L'art. 44 al. 2 LJPA/VD, invoqué par le recourant, intitulé "Echange d'écritures" prévoit:

"Le magistrat instructeur recueille les déterminations de la partie intimée et des autorités ou tiers intéressés."

En outre, l'art. 201 la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI/VD), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, de même que l'art. 104 al. 4 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI/VD), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, soit durant la première partie de la procédure devant le Tribunal administratif, prévoient que, dans la procédure de recours au Tribunal administratif, l'autorité de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation. Dans le cadre de l'instruction conduite selon la maxime officielle, le Tribunal administratif pouvait recueillir les observations de l'Administration fédérale puisque cet article l'autorise à consulter des autorités ou tiers intéressés. Or, cette administration avait participé à l'enquête sur une éventuelle soustraction qui pouvait concerner également l'impôt fédéral direct.

Le rapport et les déterminations de l'Administration fédérale sont, dans ce contexte, un élément du dossier de l'Administration des impôts. A cet égard, l'Administration fédérale n'est pas intervenue comme autorité intimée puisque l'impôt fédéral direct n'était pas en cause devant le Tribunal administratif, mais bien comme tiers intéressé. Le recourant conserve d'ailleurs la faculté de recourir contre la décision sur réclamation en matière d'impôt fédéral direct.

L'art. 44 LJPA/VD a ainsi été appliqué sans arbitraire et le grief y relatif doit être rejeté.

3.2 Quant au droit d'être entendu du recourant, on ne voit pas en quoi il aurait été violé. La production d'un rapport et de déterminations par l'Administration fédérale ne viole pas son droit d'être entendu. Ce dernier ne soulève au surplus aucun autre grief motivé conformément à l'art. 90 al. 1 lettre b OJ.

4.

Selon le recourant, le renversement du fardeau de la preuve opéré par le Tribunal administratif viole le principe de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) et l'art. 8 CC. Le Tribunal administratif a, en effet, estimé que le renversement du fardeau de la preuve se justifiait dans le cas d'espèce et que c'était au recourant de prouver qu'il n'était pas l'ayant droit économique de R. _____

4.1 Selon la jurisprudence (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale. Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours, en matière fiscale, à défaut d'une disposition contraire de la loi fiscale. En l'occurrence, le droit vaudois ne contient pas une telle clause. Cela signifie que l'autorité se doit de déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de ses obligations de coopérer par le contribuable. En d'autres termes, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, cette autorité doit prouver que l'imposition est incomplète (RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989). Le fisc et le contribuable sont 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" (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 142; voir aussi Walter Ryser / Bernard Rolli, op. cit., p. 462). Le Tribunal administratif apprécie les preuves apportées par les parties. Il a un large pouvoir d'appréciation dans ce domaine (ATF 120 la 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités).

4.2 En l'occurrence, le Tribunal administratif se trompe lorsqu'il estime justifié de renverser le fardeau de la preuve. Il ne l'a d'ailleurs pas fait en réalité. Le Tribunal administratif a admis les faits tels que déterminés par l'Administration des impôts (cf. infra consid. 6.2). A cet égard, celle-ci a réuni de

nombreux indices allant dans le sens d'une soustraction et le Tribunal administratif a considéré que ce faisceau d'indices constituait une preuve suffisante. En appréciation des éléments du dossier, il a donc conclu que le recourant est le véritable ayant droit de R. _____ Il incombait ainsi au recourant d'infirmier ces éléments par la preuve du contraire du moment que les faits établis, sur la base d'indices précis, étaient hautement vraisemblables. (Archives 39 284 consid. 3c p. 288, RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989). Le recourant n'a pas été en mesure de fournir de preuves les renversant ou permettant une autre interprétation, comme, par exemple, des documents internes de R. _____ (tels que des états financiers) que lui réclamaient les autorités fiscales. Les seules "preuves" que le recourant a fournies ne sont pas significatives. Il s'agit tout d'abord de l'attestation de L. _____ qui, à elle seule et vu les autres éléments du dossier, ne prouve pas l'existence d'un fidéicomis. Ensuite, contrairement à ce qu'il prétend, la déclaration d'impôt vaudoise 1991-1992 du recourant ne constitue pas une preuve. S'il a spontanément déclaré une partie des biens provenant du soit-disant fidéicomis, il n'en a pas déclaré la totalité. En outre, cette déclaration devait expliquer avec quels fonds propres il avait financé l'achat de sa villa, du moment que la fortune annoncée dans sa déclaration d'impôt genevoise 1990 était nettement inférieure aux fonds propres investis dans la villa achetée cette même année.

L'arrêt du Tribunal administratif est donc fondé sur une répartition correcte du fardeau de la preuve puisque celui-ci n'a pas mis ce fardeau à la charge du recourant, mais à celle de l'Administration des impôts qui devait apporter la preuve de la soustraction. Il a ensuite estimé que ladite administration, au vu des indices recueillis, avait prouvé les faits qu'elle avançait. Comme l'a retenu le Tribunal administratif, c'était alors au recourant d'infirmier les faits déterminants. Or, celui-ci s'est contenté de les contester sans apporter de preuve concluante. Par contre, il est exact que la qualification de "renversement du fardeau de la preuve" est erronée, ce qui ne porte pas à conséquence puisqu'en réalité ce fardeau n'a pas été renversé.

5.

Le recourant reproche au Tribunal administratif d'avoir violé le principe de la légalité de l'impôt et celui de la garantie de la propriété (art. 26 Cst.). Il n'apporte toutefois aucun argument conforme aux exigences de motivation de l'art. 90 al. 1 let. b OJ. Ses arguments sont, en effet, purement appellatoires et n'indiquent pas en quoi les principes susmentionnés auraient été violés puisqu'il se borne à en donner la définition. Le recours est, dès lors, irrecevable sur ce point.

6.

Le recourant fait finalement valoir que l'arrêt du Tribunal administratif est arbitraire dans son résultat et qu'il n'y a pas eu soustraction fiscale.

6.1 L'art. 128 aLI/VD, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et applicable au présent cas relatif aux périodes de taxation 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996, prévoit:

"Le contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention.

Cette contravention est réprimée:

a) lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation, par une majoration de 10% des éléments soustraits;

b) en cas de soustraction commise dans les deux périodes précédentes, par une amende pouvant atteindre, pour chaque année en cause, cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci.

Le montant de l'amende est fixé d'après le degré de faute du contribuable. L'amende est réduite notamment en cas de déclaration du contribuable ou de ses héritiers avant que l'insuffisance du paiement de l'impôt ait été constatée par les autorités fiscales."

Une condition objective, soit la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, ainsi qu'une condition subjective, soit la faute du contribuable, doivent être réunies pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée (Revue Fiscale 2000 p. 122 consid. 5b)cc) p. 125, 2P.241/1998; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 263).

6.2 Pour qu'il y ait soustraction, il faut que la base d'imposition ait été indûment réduite et, par conséquent, que l'impôt acquitté soit insuffisant.

L'art. 20 al. 1 aLI/VD indique que l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages, appréciables en argent. La lettre e) de l'alinéa 2 de ce même

article précise que sont notamment considérés comme revenus imposables les revenus provenant d'avoirs et de participations de toute nature, tels qu'intérêts, rentes, dividendes, parts aux bénéficiaires et autres prestations appréciables en argent qui ne représentent pas un remboursement du capital ou de la part sociale. Dans la mesure où le recourant est l'ayant droit économique de R. _____ (cf. supra consid. 2.8), il devait déclarer la totalité des intérêts versés par P. _____ en rétribution du prêt chirographaire, puisque ceux-ci constituent un revenu soumis à l'impôt cantonal et communal. En ne mentionnant qu'une partie de ces intérêts dans ses déclarations d'impôt pour les périodes fiscales en cause, le recourant a diminué son revenu imposable et a été taxé sur des revenus trop bas. Il a également violé son obligation de déclarer la totalité de ses revenus.

Il en va de même en ce qui concerne la fortune du recourant. L'art. 30 aLI/VD prévoit que l'impôt complémentaire sur la fortune est perçu sur la fortune nette au début de la période de taxation ou au jour où l'assujettissement prend naissance. Les titres non cotés en bourse sont évalués d'après leur valeur vénale (cf. art. 32 et 35 aLI/VD). En ne déclarant qu'une partie du prêt chirographaire octroyé à P. _____ et des actions de P. _____ dans ses déclarations d'impôt pour les périodes fiscales en cause, le recourant a violé son obligation de déclarer l'entier de sa fortune et indûment soustrait des éléments imposables. Ainsi, la condition objective de la soustraction fiscale est réalisée.

6.3 Quant à la condition subjective de la soustraction fiscale, soit la faute du contribuable, elle est réalisée puisque l'art. 128 al. 1 aLI/VD prévoit qu'il y a soustraction lorsque le contribuable élude "intentionnellement ou par négligence" les obligations lui incombant. En l'espèce, le dol éventuel est pour le moins établi. Le recourant aurait dû se renseigner sur les éléments de revenus et de fortune qui étaient imposables et devaient, par conséquent, être déclarés d'autant plus qu'il était intéressé à plusieurs sociétés imbriquées les unes dans les autres, dont un établissement au Liechtenstein. Il ne l'a coupablement pas fait. Le Tribunal administratif a donc retenu à bon droit que les conditions de la soustraction fiscale étaient remplies.

7.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Les causes 2P.215/2002 et 2A.479/2002 sont jointes.

2.

Le recours de droit administratif (2A.479/2002) est irrecevable.

3.

Le recours de droit public (2P.215/2002) est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

4.

Un émoulement judiciaire de 15'000 fr. est mis à la charge du recourant.

5.

Le présent arrêt est communiqué en copie à la mandataire du recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.

Lausanne, le 7 avril 2003

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: