

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.23/2007
2A.44/2007 /kje

Arrêt du 27 novembre 2007
Ile Cour de droit public

Composition
MM. les Juges Merkli, Président,
Hungerbühler, Müller, Karlen et Locher, Juge suppléant.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X._____,
recourant, représenté par Me Denis Merz, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts
du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
2P.23/2007
Amendes d'ordre,

2A.44/2007
Amendes d'ordre,

recours de droit administratif et de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 7 décembre 2006.

Faits :

A.
X._____ est l'administrateur de X._____ SA, sise à A._____. Le but de cette société est la gérance de fortunes, conseils en placement et toutes autres prestations de conseils juridiques et financiers dans le domaine de l'administration de biens.

SI L._____ SA a été constituée le 31 janvier 1975. Son capital-actions se monte à 50'000 fr., soit 50 actions au porteur de 1'000 fr. Le 22 août 1975, elle a acquis un appartement dans un immeuble en propriété par étages à A._____. La Fiduciaire Z._____ SA est mandataire de ladite société depuis 1987. Z._____ en est l'administrateur unique depuis 1986. Il en a signé les comptes et les déclarations d'impôt depuis lors. Le siège de SI L._____ SA a été transféré en 2001 au domicile de Z._____ à B._____.

L'actionnaire unique de SI L._____ SA est décédé en 1988. Il était domicilié à l'étranger et n'était pas de nationalité suisse. En réponse à une demande de renseignements de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale des impôts) relative à la période fiscale 1991-1992, Z._____ a indiqué, par courrier du 25 mars 1992, que les nouveaux actionnaires de SI L._____ SA étaient "des membres d'une hoirie de nationalité étrangère et domiciliée à l'étranger". Par lettre du 5 mars 1993, il a précisé qu'il ignorait l'identité et l'adresse de ces personnes et que celles-ci étaient représentées par

X. _____, avec lequel il traitait exclusivement.

B.

Par "convention de vente d'actions et cession de créance" du 4 octobre 2001, les actionnaires de SI L. _____ SA, représentés par X. _____, ont vendu la totalité du capital-actions de ladite société. X. _____ a signé ledit contrat au nom des actionnaires. Le 1er juillet 2002, le "Syndicat d'actionnaires de SI L. _____ SA" a déposé la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers. Le mandataire était Z. _____, lequel a signé la déclaration. Le 18 juillet 2002, lors d'un entretien dans les locaux de l'Administration cantonale des impôts, X. _____ a remis à celle-ci une attestation du notaire M. _____ selon laquelle "aucun des actionnaires de la société SI L. _____ SA, en liquidation, société anonyme dont le siège est à B. _____, n'est professionnel de l'immobilier". Par courrier du même jour à ladite Administration, X. _____ rappelle qu'il lui a fourni l'attestation susmentionnée, mentionne qu'il a donné le nom des deux actionnaires étrangers possédant chacun 30% du capital-actions de la société et prend note que l'Administration cantonale des impôts exige le nom des trois actionnaires suisses détenant le 40% restant sous peine de les considérer comme professionnels de l'immobilier et de les imposer comme tels. Il fait, en outre, savoir qu'il va aviser les actionnaires suisses de la position de ladite Administration et leur demander de se déterminer.

Après avoir requis sans succès de X. _____ que chaque "actionnaire-vendeur" dépose sa propre déclaration pour l'imposition des gains immobiliers, l'Administration cantonale des impôts a fait parvenir à celui-ci une décision de taxation du 19 juin 2003. Cette décision mentionne que, comme l'identité des personnes ayant vendu les actions n'avait pas été communiquée à l'autorité de taxation et qu'il se pourrait que ces personnes soient des professionnels de l'immobilier, le bénéfice résultant de l'aliénation en cause a été imposé au titre de revenu pour la période 2001/2002, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal. Le bénéfice sur participation a été fixé à 452'000 fr. L'impôt fédéral direct était de 49'411 fr. 80 et l'impôt cantonal et communal de 69'279 fr. 80. En outre, cette décision infligeait une amende de 1'000 fr. à X. _____ pour violation des obligations de procédure relative à l'impôt cantonal et communal.

L'intéressé a déposé une réclamation à l'égard de cette décision de taxation. Il y explique qu'il n'est pas le représentant des actionnaires mais qu'il est celui de l'ancien actionnaire unique de SI L. _____ SA qui l'avait mandaté pour procéder, à sa mort, à "des donations à certaines personnes". Il lui était dès lors absolument impossible de révéler, sans leur accord, l'identité des bénéficiaires de la vente en question aux autorités fiscales. Par courrier du 24 novembre 2004, l'Administration cantonale des impôts a, une nouvelle fois, sommé X. _____ de lui communiquer l'identité des actionnaires en cause, sous peine d'amendes. Celui-ci a recouru auprès du Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) à l'encontre de cette sommation. Il a par la suite retiré son recours et la cause a été rayée du rôle.

Le 23 février 2005, l'Administration cantonale des impôts a prononcé une nouvelle amende de 5'000 fr. au titre de violation des obligations de procédure pour l'impôt cantonal et communal et une de 1'000 fr. pour l'impôt fédéral direct. Elle a une fois de plus sommé X. _____ de lui fournir les noms et adresses des actionnaires de SI L. _____ SA ayant procédé à la vente, faute de quoi des amendes pourraient lui être infligées. L'intéressé a élevé réclamation à l'encontre de cette décision.

Le 13 mai 2005, l'Administration cantonale des impôts a prononcé une amende de 10'000 fr. en matière de droit cantonal et de 5'000 fr. en matière de droit fédéral à l'encontre de X. _____, le sommant à nouveau de donner les identités requises. Celui-ci a déposé une réclamation à l'encontre de cette décision. Tout en précisant qu'une décision sur réclamation lui serait notifiée ultérieurement, l'Administration cantonale des impôts lui a, par décision du 25 mai 2005, infligé une amende de 10'000 fr. en matière d'impôt fédéral direct. Elle réitérait la sommation visant à obtenir les noms des actionnaires. L'intéressé a déposé une réclamation à l'encontre de cette décision.

C.

Par décision sur réclamation du 31 mars 2006, portant sur la totalité des amendes reçues par X. _____, soit 1'000 fr., 5'000 fr. et 10'000 fr. en matière de droit cantonal et 1'000 fr., 5'000 fr. et 10'000 fr. en matière de droit fédéral, l'Administration cantonale des impôts a rejeté les réclamations du recourant.

D.

Le Tribunal administratif a rejeté le recours de l'intéressé par arrêt du 7 décembre 2006. Il a en substance considéré que X. _____ n'avait pas apporté la preuve qu'il était tenu par un secret professionnel légalement protégé et, par conséquent, ne pouvait pas se retrancher derrière ce secret pour refuser de divulguer l'identité

des bénéficiaires du produit de la vente des actions, requise par l'autorité de taxation. Ledit Tribunal a retenu que l'intéressé connaissait l'information demandée et que sa position était une position analogue à celle d'un exécuteur testamentaire. Dès lors, il ne pouvait ignorer que son refus de collaborer était susceptible de mettre en péril les impôts à prélever, puisqu'il empêchait l'autorité de taxation de vérifier si les contribuables devaient être considérés comme des professionnels de l'immobilier et imposés, le cas échéant, comme tels. Les éléments objectifs et subjectifs constitutifs d'une violation des obligations de procédure étant réalisés, c'était à bon droit que des amendes lui avaient été infligées. En outre, le montant des amendes respectait le principe de la proportionnalité.

E.

Agissant par la voie du recours de droit administratif (2A.44/2007), X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du 7 décembre 2006 du Tribunal administratif, subsidiairement, de réformer cet arrêt en ce sens que le recourant est libéré de toutes amendes. Il se plaint d'un état de faits insuffisant et inexact et d'une violation du droit fédéral. Il estime que, n'ayant aucune relation contractuelle avec les bénéficiaires de la vente des actions de SI L. _____ SA, il n'avait pas à fournir des attestations ou informations les concernant.

Agissant également par la voie du recours de droit public (2P. 23/2007), X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du 7 décembre 2006 du Tribunal administratif. Il invoque un déni de justice, ainsi que la violation des principes de l'égalité, de l'interdiction de l'arbitraire et de l'art. 6 CEDH.

Le Tribunal administratif renonce à se déterminer sur le recours. L'Administration cantonale des impôts conclut au rejet du recours de droit administratif et à celui de droit public. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours de droit administratif, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Dirigés contre le même arrêt, les deux recours reposent sur le même état de fait et soulèvent des griefs en grande partie similaires. Il se justifie dès lors de joindre les causes par économie de procédure (ATF 113 Ia 390 consid. 1 p. 394).

2.

2.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 III 747 consid. 4 p. 748).

La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, p. 1242). L'arrêt attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (art. 132 al. 1 LTF).

2.2 En tant que l'arrêt attaqué concerne l'impôt fédéral direct, il est fondé sur le droit public fédéral. En conséquence, la voie du recours de droit administratif est ouverte en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11).

2.3 En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), les décisions de dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chapitre 1 de la loi sur l'harmonisation fiscale (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure à l'échéance du délai de huit ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres 2 à 6 de cette loi (art. 72 al. 1 LHID).

En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance par le Tribunal administratif (cf. art. 199 ss de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000; ci-après: LI ou la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux) et porte sur une obligation de procédure (titre 5, chapitre 1, art. 43 LHID) qui aurait été violée (titre 6, chapitre 1, art. 55 LHID). En outre, le recours concerne des amendes infligées pour la violation d'une obligation de procédure relative à la taxation d'un gain immobilier réalisé en 2001, soit une période postérieure au délai de l'art. 72 al. 1 LHID. La voie du recours de droit administratif est dès lors ouverte en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss). En tant que voie de recours subsidiaire (art. 84 al. 2 OJ),

le recours de droit public déposé par le recourant n'est dès lors pas recevable. Il sera néanmoins traité comme recours de droit administratif, la désignation erronée du recours ne nuisant pas au recourant pour autant que les conditions de forme légales soient respectées (ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509; 124 I 223 consid. 1a p. 224).

I. Impôt fédéral direct

3.

3.1 Dans le chapitre consacré aux obligations de procédure, l'art. 127 LIFD prévoit:

« 1. Doivent donner des attestations écrites au contribuable:

...

d. les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus;

...

2. Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé. »

Selon l'art. 174 LIFD, sera puni d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la loi sur l'impôt fédéral direct ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner (al. 1 lettre b); l'amende est de 1'000 fr. au plus; elle est de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (al. 2).

3.2 Le devoir de renseignements que le recourant aurait violé et sur lequel l'arrêt entrepris se fonde pour confirmer la sanction infligée par l'autorité de taxation est celui de l'art. 127 al. 1 lettre d LIFD. La question de savoir si le recourant avait effectivement la possession ou l'administration de la fortune des bénéficiaires de la vente des actions de SI L. _____ SA (ci-après: les contribuables) au sens de cette disposition peut être laissée ouverte, étant donné que le recours doit de toute façon être admis.

Selon l'art. 127 LIFD, le fisc doit d'abord réclamer l'attestation désirée au contribuable. A charge pour celui-ci de la requérir au tiers concerné et, une fois reçue du tiers, de la transmettre au fisc. Si le contribuable ne donne pas suite à la demande de l'autorité de taxation, celle-ci doit alors sommer le contribuable de lui fournir l'attestation. Ce n'est qu'alors, si le contribuable ne réagit pas à la sommation, que le fisc peut s'adresser directement au tiers (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, no 1 ad art. 127, p. 417; Markus Bill, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, p. 170; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., no 2a), p. 439; Ernst Känzig/Urs Benhnisch, 2e éd., Die direkte Bundessteuer, no 4 ad art. 90, p. 140; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, no 32 ad art. 127, p. 284; cf. aussi circulaire no 19 du 7 mars 1995 de l'Administration fédérale des contributions sur l'obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD, no 2 sous lettre B). Ainsi,

le devoir de produire les attestations requises par l'autorité de taxation incombe en premier lieu au contribuable. En ce qui concerne les tiers, la doctrine parle d'ailleurs de devoir de renseignements subsidiaire ou indirect par opposition au devoir de renseignements direct: le premier est le devoir de fournir des attestations de l'art. 127 LIFD; le second est le devoir des art. 128 et 129 LIFD où les tiers doivent transmettre directement les informations requises à l'autorité de taxation (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, op. cit., p. 417; Ernst Blumenstein/Peter Locher, op. cit., no 2, p. 439; Ernst Känzig/Urs Benhnisch, op. cit., début du no 4, p. 140).

Au vu de ce qui précède, ce n'est que si le contribuable ne réagit pas, malgré une sommation, que l'autorité de taxation peut ensuite s'adresser au tiers. Le texte légal est clair et la doctrine susmentionnée unanime. La sommation est ainsi une condition à l'existence du devoir du tiers. Si elle n'a pas été émise, le devoir de fournir une attestation du tiers n'existe pas (Markus Bill, op. cit., p. 222).

3.3 En l'espèce, l'Administration cantonale des impôts s'est adressée directement au recourant. Elle n'a pas préalablement fait parvenir de sommation aux contribuables et pour cause - elle ne connaissait pas leur identité qu'elle cherchait précisément à découvrir -. Elle aurait pu toutefois leur faire parvenir la sommation, éventuellement par l'intermédiaire du recourant puisque celui-ci était en contact avec les contribuables et, selon son courrier du 18 juillet 2002, leur avait déjà transmis l'exigence de l'Administration cantonale des impôts de connaître leur identité. Pour faire son travail, c'est-à-dire pour déterminer si les contribuables devaient être taxés comme des professionnels de l'immobilier ou non et pour vérifier, le cas échéant, si les actions avaient été correctement déclarées les années antérieures, l'autorité de taxation devait savoir qui étaient les contribuables

(et ceux-ci ne pouvaient refuser de dévoiler leur identité). Connaître cette identité reste nécessaire au fisc même une fois la taxation effectuée puisque, sans cette indication, celui-ci n'est pas à même d'assurer le paiement des impôts dus. Toutefois, les conditions légales pour pouvoir s'adresser directement au tiers, soit le recourant, n'étaient

pas réunies, faute de sommation notifiée aux contribuables.

A supposer que l'Administration cantonale des impôts ait sommé les contribuables de lui fournir les renseignements utiles sans résultat, le recourant n'aurait pu être tenu de remettre une attestation au sens de l'art. 127 al. 1 lettre d LIFD, et, le cas échéant, de donner l'identité des contribuables, que s'il avait agi en tant que "fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable" (art. 127 al. 1 lettre d LIFD). Or, en l'espèce, le recourant nie avoir eu une telle activité pour les contribuables. Il aurait dès lors fallu, séparée de la taxation, une décision formelle à ce sujet, assortie ou non d'une amende, avec une motivation indiquant à quel titre le recourant était soumis à un devoir de renseignement et quel devoir de renseignement lui incombait. Ainsi, si l'intéressé avait contesté cette décision, la procédure aurait dû aller jusqu'à son terme et la décision entrer en force avant que d'autres amendes puissent être prononcées à son égard. D'ailleurs, le dossier montre bien la confusion à propos de la qualité en vertu de laquelle le recourant avait un devoir de renseignement. L'Administration cantonale des impôts a considéré, dans ses décisions des 23 février, 13 mai et 25 mai 2005, que l'obligation violée (cf. art. 174 LIFD) était celle de l'art. 126 LIFD, soit l'obligation de collaboration du contribuable, estimant que cette disposition était directement applicable au recourant en tant que mandataire des contribuables. Ce n'est que dans sa décision sur réclamation du 31 mars 2006 que ladite Administration invoque, au surplus, l'art. 127 al. 1 lettre d LIFD. Puis, le Tribunal administratif a estimé que le recourant faisait partie du cercle des personnes visées à l'art. 127 al. 1 lettre d LIFD et qu'ainsi une amende pouvait lui être infligée en vertu de l'art. 174 LIFD. Au demeurant, l'affirmation de l'Administration cantonale des impôts selon laquelle le recourant, en tant que représentant des contribuables (cf. art. 117 LIFD et 32 ss CO), endosse tous les droits et obligations de ceux-ci, en particulier l'obligation de collaborer (art. 124 ss LIFD), est infondée. En effet, les droits et obligations du contribuable d'une part, et de son représentant d'autre part, ne se confondent pas et le devoir de collaboration du contribuable n'incombe qu'à celui-ci à l'exclusion de son représentant (Marc Stähli, *Die Rechtsstellung des Steuervertreterers*, §6, III, p. 128 ss; Martin Zweifel, *op. cit.*, no 23 et 26 ad art. 117, p. 209). Cela ne signifie cependant pas que le représentant peut agir comme bon lui semble dans une procédure: il peut, notamment, se rendre coupable, à un titre ou à un autre - instigateur, complice ou participant - de soustraction d'impôt (art. 177 LIFD) et engager ainsi sa responsabilité pénale. Tel n'est toutefois pas l'objet de la présente procédure.

Au vu de ce qui précède, le recourant n'avait pas - ou pas encore - de devoir de fournir une attestation et il n'a donc pas pu le violer. Il ne pouvait ainsi pas être amendé, sur la base de l'art. 174 LIFD, pour la violation d'une obligation de procédure.

3.4 Le recours doit ainsi être admis. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner les autres griefs invoqués par le recourant.

II. Impôt cantonal et communal

4.

Conformément à l'art. 43 al. 1 LHID, l'art. 177 al. 1 lettre d LI prescrit que doivent donner des attestations écrites au contribuable, notamment les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus. De plus, comme l'impose l'art. 43 al. 2 LHID, l'art. 177 al. 2 LI dispose que lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. L'art. 241 LI (cf. art. 55 LHID) punit d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation de procédure qui lui incombe en vertu de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux ou d'une mesure prise en application de celle-ci.

Le droit cantonal prévoit donc le même système que le droit fédéral: ce n'est qu'après avoir sommé en vain le contribuable de lui fournir des attestations que l'autorité de taxation peut s'adresser directement au tiers. En conséquence, les considérations développées ci-dessus pour la procédure relative à l'impôt fédéral direct s'appliquent également à la procédure relative à l'impôt cantonal et communal. Partant, les conditions légales pour pouvoir s'adresser directement au tiers, soit le recourant, n'étaient pas réunies, faute de sommation notifiée aux contribuables. Le recourant n'a dès lors pas violé son devoir de fournir une attestation et il ne pouvait pas être amendé pour la violation d'un tel devoir sur la base de l'art. 241 LI. Le recours doit ainsi être admis.

III. Frais et dépens

5.

Il résulte de ce qui précède que le recours de droit administratif est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. Le recours de droit public en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal est traité comme recours de droit administratif et est également admis. L'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 7 décembre 2006 est annulé.

Succombant, le canton de Vaud, dont les intérêts pécuniaires sont en cause, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et 156 al. 2 a contrario en relation avec les art. 153 et 153a OJ), ainsi que l'indemnité de dépens à laquelle le recourant peut prétendre pour la procédure fédérale (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Les causes 2A.44/2007 et 2P.23/2007 sont jointes.

2.

Le recours de droit administratif (2A.44/2007) en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct est admis et l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 7 décembre 2006 est annulé.

3.

Le recours de droit public (2P.23/2007) en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal est traité comme recours de droit administratif et est admis. L'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 7 décembre 2006 est annulé.

4.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du canton de Vaud.

5.

Le canton de Vaud versera une indemnité de 2'000 fr. au recourant à titre de dépens pour la procédure fédérale.

6.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre.

Lausanne, le 27 novembre 2007

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

Le président: La greffière: