Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.165/2006 /viz

Arrêt du 5 septembre 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Hungerbühler et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, 1014 Lausanne,
recourante,

contre

A._____,
intimé, représenté par Me Philippe Vogel, avocat,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
Impôt fédéral direct, périodes fiscales 1995/1996 et 1997/1998,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 20 février 2006.

Faits:
A.
A._____ exploite sur le territoire de la commune de Roche un camping qui comporte notamment une buvette et un magasin. Il exploite également un atelier mécanique qui a pour objet, selon l'inscription au registre du commerce, la vente, la réparation et l'importation de véhicules et de machines agricoles et industriels.

Par décision de taxation du 26 février 1997, l'Office des impôts du district d'Aigle a retenu, pour l'impôt fédéral direct de la période 1995/96, que le prénommé avait réalisé un revenu imposable moyen de 112'900 fr. par année. Cette décision est entrée en force.

Par décision de taxation du 8 décembre 1998, la même autorité a retenu, pour l'impôt fédéral direct de la période 1997/98, un revenu imposable moyen de 135'500 fr. A._____ a formé une réclamation à l'encontre de cette taxation.

En août 1998, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, a effectué un contrôle fiscal chez A._____. Selon la communication établie le 9 novembre 1998 à l'intention de la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, des lacunes avaient été constatées dans l'établissement des livres auxiliaires ainsi que dans la comptabilisation. Par conséquent, la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée avait procédé à une nouvelle détermination du chiffre d'affaires en se basant sur les copies de factures clients, les quittances, les fiches de contrôle du camping et les décomptes établis à l'intention du Touring Club suisse. Les comptes 1995 et 1996 concernant le camping, joints à la déclaration fiscale 1997/98, ne comprenaient pas les revenus de la buvette et du magasin et, au surplus, n'étaient pas fiables. Les recettes non comptabilisées se montaient à 149'729 fr. pour 1995 et à 103'346

fr. pour 1996. S'agissant des comptes 1995 et 1996 de l'atelier, des montants importants (à savoir 135'000 fr. en 1995 et 90'000 fr. en 1996, montants correspondant à des encaissements pour des livraisons pour lesquelles aucune facture n'avait
été établie) n'avaient pas été comptabilisés et la comptabilité, à nouveau, n'était pas fiable. Au total, les recettes non comptabilisées se montaient à 162'988 fr. pour 1995 et à 130'346 fr. pour 1996.

Informée de ce que l'Administration fédérale des contributions avait constaté des lacunes dans l'établissement des comptes 1995 et 1996 de A._____, l'Administration cantonale des impôts a ouvert à l'encontre de ce dernier, le 18 décembre 1998, une enquête pour soustraction fiscale.

Le 25 novembre 2002, l'Administration cantonale des impôts a rendu une décision de rappel d'impôt et d'amendes par laquelle elle a retenu, pour l'impôt fédéral direct, un revenu imposable moyen de 236'700 fr. pour la période 1995/96 et de 332'000 fr. par année pour la période 1997/98. Elle a au surplus prononcé une amende équivalant à une fois le montant soustrait pour la période 1995/96 et à deux tiers du montant dont la soustraction avait été tentée pour la période 1997/98. Le montant total des amendes s'élevait à 66'300 fr. pour l'impôt fédéral direct. S'agissant de la période fiscale 1997/98 (années de calcul 1995/96), l'Administration cantonale des impôts s'était basée sur les recettes calculées par l'Administration fédérale des contributions.
B.
La réclamation interjetée par A._____ a été rejetée par décision du 28 juillet 2003. S'agissant de la période fiscale 1995/96 (années de calcul 1993/94), l'Administration cantonale des impôts a évoqué la méthode qu'elle avait utilisée pour déterminer le revenu imposable:
"Cette méthode [...]consistait à dégager, à la lumière du rapport de révision de la TVA, une marge sur la base des charges comptabilisées et à appliquer ensuite la même marge aux charges comptabilisées pour les autres années. Cette méthode repose sur l'idée qu'en principe toutes les charges sont comptabilisées."
Le réclamant, qui supportait le fardeau de la preuve en l'absence de comptabilité probante, n'avait pas démontré l'inexactitude manifeste des montants ainsi obtenus par extrapolation.

Cette décision a été déférée au Tribunal administratif du canton de Vaud. Par arrêt du 20 février 2006, cette autorité a admis le recours, annulé la décision sur réclamation du 28 juillet 2003 ainsi que la décision du 25 novembre 2002 et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale des impôts afin qu'elle complète l'instruction dans le sens des considérants et statue à nouveau. Elle a considéré ce qui suit:
"[...]il ressort clairement de la communication adressée le 9 novembre 1998 à l'Administration cantonale des impôts par la Division d'inspection de la taxe sur la valeur ajoutée que le recourant n'a pas comptabilisé d'importantes recettes pendant les années 1995 et 1996. [...]Mais le chiffre d'affaire réalisé pour ces activités ne peut être retenu sans prendre en considération les charges grevant ces recettes. Les explications données par l'Administration cantonale des impôts concernant le mode de calcul de ces charges ne sont pas claires. Il ressort en tous les cas de la décision attaquée que les reprises portent sur le montant du chiffre d'affaire sans aucune déduction des charges. Il est vrai qu'il incombe en principe au contribuable d'apporter la preuve des charges grevant le chiffre d'affaire, mais l'existence même de charges dans une telle activité est un fait notoire et l'autorité intimée ne saurait les nier sans s'écarter d'un élément évident et essentiel à la détermination du bénéfice brut et de la marge. [...]

Le tribunal arrive ainsi à la conclusion que le recourant a dissimulé à la fois les recettes et les charges liées au chiffre d'affaire repris pour les activités concernant le camping et l'atelier. Pour apprécier les charges grevant le chiffre d'affaire, l'autorité intimée peut se référer aux coefficients expérimentaux qu'elle détient ou à défaut, à tous autres moyens en sa possession pour procéder à une estimation des bénéfices soustraits dans les deux domaines principaux d'activité du recourant, à savoir le camping et l'atelier. Dès lors que le montant des reprises doit être réexaminé, c'est l'ensemble des décisions [...]qui doivent être annulées."
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration cantonale des impôts demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt du 20 février 2006 et de confirmer la décision du 28 juillet 2003, dans la mesure où ils concernent l'impôt fédéral direct. Elle effectue une comparaison entre les charges directes et les frais généraux ressortant des comptes 1993 à 1996 et ceux comptabilisés lors des années 2001 à

2004, aux fins de démontrer que les premiers montants - qu'elle a retenus - ne sont pas manifestement inexacts et qu'ainsi il est faux d'affirmer, comme le fait l'autorité intimée, qu'elle aurait omis de déduire des charges pour les années en cause. S'agissant de la période fiscale 1997/98, elle s'est basée sur le chiffre d'affaires des années 1995 et 1996, tel qu'il a été "méticuleusement reconstitué" par l'inspecteur de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, de sorte que, selon elle, "pour ces deux années de calcul, on ne voit pas sur quelles données plus précises il y aurait lieu de se fonder". Concernant la période fiscale 1995/96, elle fait valoir qu'elle ne dispose pas de coefficients expérimentaux pour les multiples activités exercées par A._____ et elle ne voit pas
comment elle pourrait estimer les charges ainsi que les bénéfices soustraits, comme l'autorité intimée le lui demande. De son point de vue, l'autorité intimée a "mal appliqué le droit fédéral en admettant en déduction du bénéfice des charges dont l'existence n'a pas été prouvée ni même rendue vraisemblable".

L'autorité intimée ainsi que l'intimé concluent au rejet du recours, ce dernier sous suite de frais et dépens. L'Administration fédérale des contributions propose de l'admettre.

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 132 III 291 consid. 1 p. 292; 131 I 57 consid. 1 p. 59, 145 consid. 2 p. 147).
1.2 Les décisions incidentes peuvent faire séparément l'objet d'un recours de droit administratif - à l'instar des décisions finales -, à condition qu'elles puissent causer un préjudice irréparable (art. 97 al. 1 OJ en relation avec les art. 5 al. 2 et 45 al. 1 à 3 PA). L'art. 45 al. 2 PA contient une énumération exemplative de décisions qui sont de nature à causer un tel préjudice et peuvent donc faire séparément l'objet d'un recours de droit administratif.

Une décision par laquelle une commission cantonale de recours renvoie la cause à l'autorité de taxation afin qu'elle procède à des mesures d'instruction supplémentaires et qu'elle prenne une nouvelle décision, sans lui enjoindre dans quel sens la rendre, est une décision incidente. En principe, une telle décision ne cause pas de préjudice irréparable et, partant, ne peut être attaquée séparément (2A.469/1996, Archives 67 p. 661, RDAF 1999 II p. 245, consid. 1c; 2A.255/1991, Archives 62 p. 490, StE 1993 B 96.13 n°2, RDAF 1994 p. 432, consid. 1b). En revanche, lorsqu'une décision de renvoi contient des instructions impératives destinées aux autorités inférieures, elle met fin à la procédure sur les points tranchés dans les considérants. Saisi d'un recours de droit administratif, le Tribunal fédéral considère qu'il s'agit, en ce qui concerne ces points, d'une décision finale. Ainsi, même si elle ne clôt pas la procédure, une telle décision peut faire l'objet d'un recours de droit administratif, mais uniquement sur les points qu'elle tranche définitivement, en particulier sur des questions de principe (2A.407/1994, Archives 66 p. 56, RF 52/1997 p. 195, StE 1997 B 64.1 n°5, consid. 1b; cf. aussi ATF 129 I 313 consid. 3.2 p. 317; 118
Ib 196 consid. 1b p. 198/199).
1.3 En substance, l'arrêt attaqué signifie que le calcul du revenu imposable effectué par l'Administration cantonale des impôts, qui consiste, pour la période fiscale 1997/98, à ajouter au revenu (net) déclaré les recettes (brutes) non comptabilisées selon le rapport TVA, sans déduction d'autres charges que celles prises en compte dans le calcul du revenu net, n'est pas soutenable en l'état, c'est-à-dire sur la base du seul postulat de l'Administration cantonale des impôts selon lequel "en principe toutes les charges sont comptabilisées" et sans avoir procédé à des investigations supplémentaires (par exemple en recourant aux coefficients expérimentaux). Par ailleurs, en relevant que les indications données au sujet de la méthode de calcul ne sont pas claires, l'autorité intimée demande un complément d'explication, qui peut se justifier notamment en ce qui concerne la méthode utilisée pour calculer le revenu imposable de la période fiscale 1995/96 (l'exemple chiffré joint au recours [PJ n°14], où la "marge redressée" est appliquée au chiffre d'affaires d'une autre période, contredit en effet en partie les indications contenues dans la décision sur réclamation, selon lesquelles la marge a été appliquée "aux charges comptabilisées
pour les autres années").

Interprété ainsi, l'arrêt attaqué ne tranche aucune question de fond, ne préjuge en rien du résultat de la taxation et n'exclut pas que l'Administration cantonale des impôts, après avoir procédé au complément d'instruction,

confirme sa première taxation. Dès lors, il s'agit d'une décision incidente. La question de savoir si une telle décision est de nature à causer un préjudice irréparable à l'administration fiscale, de telle sorte que celle-ci pourrait l'attaquer séparément par la voie du recours de droit administratif, a été laissée ouverte dans l'arrêt 2A.469/1996, précité (consid. 1c). Elle peut demeurer indécise en l'espèce également. En effet, le délai pour recourir contre une décision incidente est de 10 jours (art. 106 al. 1 OJ). En l'occurrence, la recourante, qui avait reçu l'arrêt entrepris le 23 février 2006, a remis son recours à la poste le 23 mars 2006. Il est vrai que l'arrêt attaqué mentionnait par erreur que le délai de recours était de 30 jours. Toutefois, selon la jurisprudence, une autorité telle que l'administration fiscale est supposée connaître le droit et ne peut se prévaloir de cette indication erronée au titre du droit à la protection de la bonne foi (2A.469/1996, précité, consid. 1d). Dès lors, le
recours apparaît tardif.
2.
Vu ce qui précède, il y a lieu de déclarer le recours irrecevable.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

L'intimé a droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ), qu'il convient de mettre à la charge de la recourante.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est déclaré irrecevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
La recourante versera à l'intimé une indemnité de 1'000 fr. à titre de dépens.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, au mandataire de l'intimé, au Tribunal administratif du canton de Vaud ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 5 septembre 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: