Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.48/2006 /svc

Arrêt du 10 mai 2006
IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
A._____,
recourant, représenté par
Me Jean-Paul Salamin, avocat,

contre

Département des finances, des institutions
et de la sécurité du canton du Valais,
avenue Ritz 1, 1950 Sion,
Tribunal cantonal du canton du Valais,
Cour de droit public,
Palais de Justice, 1950 Sion 2.

Objet
art. 9 et 29 Cst. (amende pour tentative de soustraction fiscale),

recours de droit public contre l'arrêt du
Tribunal cantonal du canton du Valais,
Cour de droit public, du 21 décembre 2005.

Faits:
A.
Dans un rapport du 15 mai 2001 relatif à la révision de la comptabilité de A._____, avocat et notaire à X._____, portant sur les années 1995 à 1998, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a proposé de reprendre dans le revenu imposable des périodes fiscales 1997/1998 et 1999/2000 14'091 fr. pour 1995, 7'971 fr. pour 1996, 98'181 fr. pour 1997 et 3'072 fr. pour 1998. Il s'agissait notamment de provisions de clients qui n'avaient pas été comptabilisées dans le compte de pertes et profits de l'intéressé. Les avis de taxation des périodes fiscales en cause comprenant les reprises ont été notifiées le 21 mai 2001 et n'ont pas été contestés.
Par décisions du 27 septembre 2002, le Service cantonal a prononcé à l'encontre de A._____ une amende pour tentative de soustraction fiscale de 8'021 fr. pour l'impôt fédéral direct, de 8'624 fr. pour l'impôt cantonal et de 7'700 fr. pour l'impôt communal, correspondant à 50% des montants d'impôts non déclarés. Le 28 octobre 2002, A._____ a déposé deux réclamations, la première dirigée contre la décision d'amende en matière d'impôt fédéral direct et la deuxième contre la décision d'amende en matière d'impôts cantonal et communal. Par décision du 7 avril 2005, le Département des finances, de l'agriculture et des affaires extérieures, devenu le Département des finances, des institutions et de la sécurité, a rejeté la réclamation de A._____ contre la décision du 27 septembre 2002 en matière d'impôts cantonal et communal. Contre cette décision, A._____ s'est pourvu en appel auprès du Tribunal cantonal.

B.
Par arrêt du 21 décembre 2005, la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours déposé par A._____ contre la décision sur réclamation du 7 avril 2005. Le Tribunal cantonal a retenu en substance que les écritures comptables des exercices en cause étaient passées par la secrétaire de l'intéressé, qui les transmettait sans instruction à la fiduciaire chargée de boucler les comptes. Il s'agissait là d'un manquement au devoir de surveillance qui incombait au contribuable, d'autant que ce dernier avait modifié la gestion comptable de son étude au début de la période 1995/1996, notamment par l'ouverture d'un compte bancaire destiné aux provisions de clients, à comptabiliser comme recettes au moment de l'établissement de la facture et du transfert du montant facturé sur le compte CCP de l'étude. Une surveillance effective et des instructions auraient permis d'éviter que, par méconnaissance de la nature des avances de clients, la fiduciaire ne traitât celles-ci comme des apports privés non imposables. Le processus usuel de transfert n'avait d'ailleurs pas toujours été respecté: certains montants versés sur le compte bancaire n'avaient pas transité par le compte de
résultats, mais avaient été directement crédités sur le compte privé de l'intéressé. Ce dernier ne pouvait pas ne pas s'apercevoir de l'erreur commise par la fiduciaire qui s'était traduite par une augmentation massive de recettes non comptabilisées et une baisse corrélative du bénéfice comptable. Cette baisse avait d'ailleurs excédé les variations habituelles du bénéfice annuel imposable. Par conséquent, l'intéressé devait avoir conscience de l'insuffisance des taxations en cause, ce qui créait la présomption - non renversée - de l'intention de soustraire par dol éventuel. Les amendes fixées à 50% des impôts non déclarés ne pouvaient être encore atténuées en raison de l'importance des montants soustraits.
C.
Agissant par la voie du recours de droit public, A._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 21 décembre 2005 par le Tribunal cantonal ainsi que les amendes du 27 septembre 2002 en faveur du canton et de la commune de Sierre. Il se plaint d'une appréciation arbitraire des preuves portant sur les variations du bénéfice imposable ainsi que sur l'absence d'instructions à la fiduciaire et de contrôle. Il se plaint également d'une violation de son droit d'être entendu et d'une application arbitraire du droit cantonal.
Le Département des finances, des institutions et de la sécurité conclut au rejet du recours. Le Tribunal cantonal renonce à se déterminer.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale (art. 153bis de la loi fiscale du 10 mars 1976; LF; RSV 642.1) qui porte sur des périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2001 (art. 72 et 73 de la loi fédérale du du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; [LHID; RS 642.14]), qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.
1.2 Le recours de droit public n'est recevable, sauf exceptions non réalisées en l'espèce (cf. art. 86 al. 2 OJ), qu'à l'encontre d'une décision de dernière instance cantonale (ATF 131 I 455 consid. 1.1 p. 458, 131 I 57 consid. 1 p. 59). La décision de l'autorité inférieure peut être simultanément attaquée si l'autorité de dernière instance n'avait pas la compétence d'examiner toutes les questions qui font l'objet du recours de droit public ou n'avait qu'un pouvoir d'examen plus restreint que celui du Tribunal fédéral (ATF 128 I 46 consid. 2c p. 51; 126 II 377 consid. 8b p. 395; 120 Ia 19 consid. 2b p. 23; 118 Ia 165 consid. 2b p. 169 et la jurisprudence citée). Tel n'est pas le cas en l'espèce, le Tribunal cantonal disposant d'un plein pouvoir d'examen (cf. art. 177 du code de procédure pénale du 22 février 1962 (RSVS 312.0). Il s'ensuit que la conclusion tendant à l'annulation des amendes du 27 septembre 2002 en faveur du canton et de la commune de Sierre est irrecevable.
1.3 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à 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 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31). En

outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (cf. art. 4 aCst.), l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).
2.
Le recourant se plaint d'une appréciation arbitraire des preuves qu'il a déposées dans la procédure d'appel devant le Tribunal cantonal. Ce dernier serait tombé dans l'arbitraire en retenant que le recourant avait eu conscience des anomalies de la comptabilité avant le contrôle du Service cantonal et que la baisse du bénéfice excédait les variations habituelles de bénéfice annuel imposable. De même, le Tribunal cantonal aurait omis à tort de constater que la remise des cahiers comptables constituait des instructions écrites, dont il ne pouvait par conséquent lui en reprocher l'inexistence. Enfin, il aurait constaté à tort l'absence de tout contrôle de sa part sur les activités de bouclement de ses comptes.
2.1 Le Tribunal fédéral ne qualifie d'arbitraire (sur cette notion, cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9 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 de son dossier. Une jurisprudence constante reconnaît au juge du fait un large pouvoir d'appréciation en ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les références citées). Le Tribunal fédéral n'intervient, pour violation de l'art. 9 Cst., 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 Ia 28 consid. 1b p. 30; 112 Ia 369 consid. 3 p. 371; 100 Ia 119 consid. 4 p. 127), lorsque des constatations de faits sont manifestement fausses (ATF 101 Ia 298 consid. 5 p. 306; 98 Ia 140 consid. 3a p. 142 et la jurisprudence citée), enfin lorsque l'appréciation des preuves est tout à fait insoutenable (ATF 118 Ia 28 consid. 1b p. 30; 116 Ia 85 consid. 2b p. 88).
2.2 En l'espèce, dans l'arrêt attaqué, le Tribunal cantonal a constaté d'une part que les écritures comptables des exercices en cause étaient passées par la secrétaire du recourant, que les cahiers comptables de la secrétaire étaient ensuite passés à la fiduciaire chargée de boucler les comptes et que cette opération consistait en un simple "passage de documents". Il a également constaté d'autre part que le recourant avait changé son système comptable au début de la période 1995/1996, notamment par l'ouverture, en 1996 d'un compte bancaire auprès de la Banque B._____ destiné aux provisions des clients, ces dernières devenant des recettes au moment de l'établissement de la facture finale et de leur transfert sur le compte de chèques postal de l'étude du recourant. Il a également établi que le processus usuel de transfert des provisions sur le compte de chèques postal de l'étude n'a pas toujours été respecté puisque certains montants versés sur le compte de la Banque B._____ avaient été directement versés sur un compte bancaire privé du recourant sans transiter par le compte de chèques postal de l'étude ni par le compte de résultat. Enfin, le Tribunal cantonal a également repris à son compte l'allégué n°7 du recourant dans
son mémoire d'appel en procédure cantonale, selon lequel "au moment de l'établissement des comptes, puis des déclarations d'impôt, des différences dans le résultat annuel ont été constatées".
Ces faits ne sont pas contestés par le recourant. Dans ces conditions, le Tribunal cantonal pouvait sans arbitraire retenir que le recourant n'avait pas donné les instructions nécessaires au bouclement des comptes et qu'il n'avait pas correctement surveillé ni contrôlé les opérations de bouclement, alors qu'il avait, selon son propre aveu, constaté des différences dans les résultats annuels. Quoiqu'en dise le recourant, les constatations du Tribunal cantonal étaient encore corroborées par les fluctuations de bénéfices ressortant du tableau comparatif des recettes et dépenses 1994-1998 produit par le recourant. Alors que les bénéfices pour les années 1993, 1994, 1995, 1996 et 1998 étaient tous supérieurs à 300'000 fr., l'exercice commercial 1997, pour lequel une reprise de 98'181 fr. a été effectuée par le Service cantonal, accusait un bénéfice réduit de 280'664 fr. 80. Dans ces conditions, c'est en vain que le recourant affirme, sans preuve à l'appui, que la marge dans l'exercice 1997 était restée similaire à celle de l'exercice 1996 ou à celle de l'exercice 1995, de sorte qu'il ne pouvait soupçonner une anomalie. On ne saurait non plus suivre le recourant lorsqu'il reproche au Tribunal cantonal d'avoir retenu qu'il n'avait pas
donné d'instructions à sa fiduciaire. S'il est vrai que la remise des cahiers comptables constituait un élément nécessaire au bouclement des comptes, ce "passage de documents" ne permettait toutefois pas de comprendre la nature comptable des provisions de clients crédités sur le compte de la Banque B._____, puisque ce mode de procéder était nouveau.

Par conséquent, les constatations du Tribunal cantonal relatives à l'absence d'instruction et de surveillance ne peuvent être qualifiées de manifestement fausses ou insoutenables. Mal fondé, ce grief doit être rejeté.
2.3 Le recourant se plaint encore de la violation de son droit d'être entendu. A son avis, le Tribunal cantonal n'aurait pas pris en compte les éléments de faits qu'il avait déposés lors de la séance du 9 septembre 2005 ni les déclarations de la fiduciaire du 4 novembre 2005. Il n'expose toutefois pas quels éléments ont été ignorés du Tribunal cantonal, se bornant à cet égard à renvoyer aux actes de la procédure cantonale. Insuffisamment motivé au regard des exigences de l'art. 90 OJ, ce grief est irrecevable. Dans la mesure où le recourant fait référence aux moyens de preuve exposés à l'appui de son grief d'appréciation arbitraire des preuves, son grief se confond avec le premier grief et doit être rejeté pour les motifs exposés ci-dessus.
3.
Sur le fond, le recourant reproche au Tribunal cantonal d'avoir appliqué de manière arbitraire le droit cantonal en jugeant que la tentative de soustraction litigieuse a été commise par dol éventuel. A son avis, le Tribunal cantonal a considéré à tort que la fiduciaire avait un statut d'auxiliaire au sens de l'art. 101 CO. Il fallait examiner cette relation sous l'angle du contrat de mandat ou du contrat d'entreprise.
3.1 Selon l'art. 203 LF, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, que ce soit intentionnellement ou par négligence, est puni d'une amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant simple de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de son montant; si la faute est grave, elle peut être triplée (art. 203 al. 2 LF). Selon l'art. 204 LF, celui qui, intentionnellement, tente de se soustraire à l'impôt, au sens de l'art. 203, est puni de l'amende (al. 1). L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée, si la soustraction avait été consommée (art. 204 al. 2 LF). En vertu de l'art. 215 al. 1 LF, les dispositions générales du Code pénal suisse (CP; RS 311) sont applicables, sous réserve de prescriptions contraires. Selon l'art. 18 al. 2 CP, un crime ou un délit est commis intentionnellement, lorsqu'il est commis avec conscience et volonté.
Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable est conscient que les informations qu'il a données au fisc étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (cf. Archives 73 p. 215, consid. 3.3; ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; Archives 63 p. 208 consid. 3 p. 216 et les références). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur, en l'espèce le contribuable, envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61 et les références citées). Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment
la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du dommage (ATF 119 IV 1 consid. 5a p. 2 s.).
Enfin, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales (arrêt 2A.538/1998 du 30 juin 1999 publié in RDAF 1999 II p. 535; Archives 60 p. 259 consid. 2a p. 261 s., 57 p. 218 consid. 4c). Il n'est en particulier pas délié de son devoir de prudence. Il doit faire preuve de vigilance dans le choix du mandataire, lui donner des instructions précises et surveiller son travail. Le contribuable commet par conséquent une faute notamment lorsqu'il transmet des documents incomplets à son mandataire ou ne l'a pas suffisamment instruit (Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Thèse Lausanne 2001, p. 65 et les références citées). De même, le contribuable qui se fait assister par un auxiliaire et bénéficie des résultats de l'activité de ce dernier doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (cf. art. 101 CO).
3.2 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs

de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 131 I 217 consid. 2.1 p. 219 et la jurisprudence citée).
3.3 En l'espèce, le Tribunal cantonal pouvait, sans arbitraire, considérer que le recourant avait agit par dol éventuel, puisqu'il savait que la gestion comptable de son étude avait été modifiée, qu'il n'a pas instruit la fiduciaire sur ce point et qu'au moment de l'établissement des comptes, puis des déclarations d'impôt, des différences dans le résultat annuel avaient été constatées. Le recourant a par conséquent envisagé que le fisc puisse ne pas s'apercevoir que des revenus n'étaient pas déclarés. Il s'est en effet abstenu de procéder aux corrections adéquates et de donner à sa fiduciaire des instructions précises sur le régime des comptes destinés aux avances de clients. Même s'il n'a pas souhaité une diminution de ses impôts, il s'est accommodé de ce résultat au cas où il se produirait.
C'est en vain que le recourant reproche au Tribunal cantonal d'avoir appliqué l'art. 101 CO en lieu et place des dispositions relatives au contrat de mandat ou au contrat d'entreprise. La jurisprudence a en effet clairement exposé que le contribuable qui confie ses affaires fiscales à un mandataire n'est pas délié de son devoir de prudence et doit faire preuve de vigilance dans le choix de ce dernier, lui donner des instructions précises et surveiller son travail (cf. consid. 3.1 ci-dessus). Sous cet angle, les obligations fiscales du recourant ne sont pas modifiées par la nature du contrat de droit privé qui régit ses relations avec la personne qui l'assiste. Par conséquent, même si le renvoi au seul art. 101 CO est incomplet à cet égard, les conclusions du Tribunal cantonal ne sont en rien arbitraires.
4.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.
Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). II n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument de justice de 3'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, au Département des finances, des institutions et de la sécurité et à la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais.
Lausanne, le 10 mai 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: