Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.300/2006 /fzc

Arrêt du 27 février 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
A.X._____ et B.X._____,
recourants, représentés par Me Hubert Theurillat, avocat,

contre

Service des contributions du canton du Jura,
rue de la Justice 2, 2800 Delémont,
Tribunal cantonal du canton du Jura, Chambre administrative, Le Château, case postale 24,
2900 Porrentruy 2.

Objet
impôt fédéral direct 1997-1998, impôt cantonal et communal 1996 et 1997 (rappel et soustraction d'impôt),

recours de droit administratif contre l'arrêt de la Chambre administrative du Tribunal cantonal du canton du Jura du 6 avril 2006.

Faits :
A.
A.X._____ et B.X._____ sont domiciliés à C._____ dans le canton du Jura. B.X._____ a exploité la raison individuelle du même nom, active dans la construction de toitures, jusqu'en 2003. Dès 1990, l'intéressée a été considérée comme une commerçante professionnelle d'immeubles.

Après avoir procédé à un contrôle des comptes de la raison individuelle susmentionnée, le Service des contributions du canton du Jura (ci-après: le Service des contributions) a ouvert, le 12 janvier 1999, une procédure en soustraction pour les impôts cantonal et communal des périodes fiscales "1989 et suivantes" et des périodes fiscales "1993/1994 et suivantes" en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.
B.
Le 16 mai 2003, l'autorité de taxation a rendu cinq décisions fixant les rappels d'impôt et les amendes y relatives. Les reprises concernaient, notamment, des dessous-de-table touchés lors de ventes immobilières et des avoirs bancaires qui n'avaient pas été déclarés.

La première décision, rendue à l'égard de B.X._____ pour la période fiscale 1989, fixait le rappel et l'amende - arrêtée à 1,2 fois le montant du rappel -, au niveau cantonal et communal, à 12'035 fr. 45 y compris les intérêts moratoires. La deuxième décision concernait A.X._____: elle portait sur les impôts cantonal et communal des périodes fiscales 1989 à 1995. Les rappels d'impôt cantonal et communal et les amendes (fixées à 1,2 fois le rappel) s'élevaient, au total, à 645 fr. 05 pour 1989, 722 fr. 35 pour 1990, 65'839 fr. 85 pour 1991, 3'992 fr. 50 pour 1992, 4'138 fr. 85 pour 1993, 3'042 fr. 80 pour 1994 et 4'213 fr. 80 pour 1995. Des reprises ont également été opérées pour l'impôt fédéral direct: une troisième décision, notifiée à A.X._____, fixait

le rappel d'impôt (192 fr. par année) et l'amende (230 fr. 40 par année) à 844 fr. 80 pour les deux années de la période fiscale 1993-1994 et à 849 fr. 20 (rappel: 193 fr. par année; amende: 231 fr. par année) pour les deux années de la période fiscale 1995-1996.

Les décisions concernant les périodes fiscales litigieuses en l'espèce, soit les périodes fiscales 1996 et 1997 au niveau cantonal et communal et la période fiscale 1997/1998 pour l'impôt fédéral direct, adressées à A.X._____, portaient sur une tentative de soustraction relative à des intérêts et des rendements. En outre, une "correction du chiffre d'affaire selon un rapport d'expertise" a également été effectuée. Le revenu imposable pour les impôts cantonal et communal a passé de 63'578 fr. à 93'500 fr. en 1996 et de 28'100 fr. à 51'500 fr. en 1997. Quant à la fortune imposable, elle s'élevait, une fois les reprises effectuées, à 516'100 fr. en 1996 au lieu de 377'296 fr. et à 939'000 fr. en 1997 au lieu de 767'000 fr. Le rappel (3'906 fr. 10 pour 1996 et 2'817 fr. 35 pour 1997 au niveau cantonal) et l'amende (3'124 fr. 85 pour 1996 et 2'253 fr. 85 pour 1997 au niveau cantonal) relatifs aux impôts cantonal et communal se sont élevés, pour les périodes fiscales 1996 et 1997, respectivement à 6'760 fr. 55 et à 5'072 fr. 15 (apparemment à la suite d'une erreur dans les additions, ces derniers montants comprennent uniquement l'amende).

La dernière décision concernait l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1997-1998: le revenu imposable avant la reprise était de 28'100 fr. et de 49'800 après celle-ci. Elle fixait le rappel à 341 fr. pour 1997 et au même montant pour 1998. Les amendes ont été fixées à 409 fr. 20 pour chaque année. Toutefois, le total dû était de 545 fr. 60 pour les deux années, la décision omettant apparemment le montant du rappel dans le total final à acquitter.

C.

Par décision du 14 juillet 2003, le Service des contributions a rejeté la réclamation des recourants. Ils y demandaient, notamment, la prise en compte d'une perte de 163'743 fr. 65, qu'ils auraient supportée lors des exercices 1995 et 1996 dans le cadre de la construction d'immeubles à D._____ (130'416 fr. 10 pour des "travaux de finition, intérêts et frais auprès d'une banque" et 33'327 fr. 55 payés à la même banque en qualité de caution, le débiteur ayant fait faillite). Subie lors des périodes de calcul 1995 et 1996, cette perte devait être déduite lors des taxations de la période fiscale 1997/1998 pour l'impôt fédéral direct et des périodes fiscales 1996 et 1997 quant aux impôts cantonal et communal.

La Commission cantonale des recours du canton du Jura a rejeté, par décision du 3 février 2005, le recours des intéressés.

Par arrêt du 6 avril 2006, le Tribunal cantonal du canton du Jura (ci-après: le Tribunal cantonal) a déclaré irrecevable le recours des époux X._____ tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 1997-1998 que les impôts cantonal et communal des périodes fiscales 1996 et 1997. Il a estimé qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte, dans une procédure de rappel d'impôt, d'un élément en faveur du contribuable, étranger aux motifs du rappel, soit, en l'occurrence, de la perte et il n'est dès lors pas entré en matière.

D.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, les époux X._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du 6 avril 2006 du Tribunal cantonal, de dire que la perte commerciale de 163'743 fr. 65, relative à la construction de maisons familiales, doit être prise en considération "à décharge" dans la procédure en soustraction d'impôt ouverte à leur encontre et de renvoyer le dossier à l'autorité de taxation pour une nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal cantonal persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt et conclut au rejet du recours. Le Service des contributions et l'Administration fédérale des contributions concluent, sous suite de frais, à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet dans la mesure où il est recevable.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 I 140 consid. 1.1 p. 142).

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).

I. Impôt fédéral direct.
2.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le recours de droit administratif est recevable au regard des art. 97 ss OJ, ainsi que de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.
3.
Les recourants ne contestent que le refus de prendre en considération, dans la procédure de rappel d'impôt et de tentative de soustraction, la perte commerciale d'un montant de 163'743 fr. 65 subie en 1995 et 1996. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, sont donc en cause la période de calcul 1995/1996 et la période fiscale 1997/1998. Les recourants n'ont pas invoqué la perte en cause dans la procédure de taxation.
3.1 Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD).

Selon l'art. 153 al. 3 LIFD, les dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie.
3.2 Le Tribunal cantonal a examiné la question de savoir si une correction favorable au contribuable - en l'occurrence la prise en compte de la perte, ce qui diminuerait le montant du rappel d'impôt - pouvait être effectuée dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et a estimé qu'une telle correction n'était pas conforme à la nature de cette procédure. En outre, selon ledit Tribunal, les recourants auraient dû faire valoir la perte subie lors de la procédure de taxation ordinaire, la procédure en rappel n'ayant pas pour fonction de remettre en cause l'ensemble de la taxation. Les recourants n'avaient pas fait valoir cette perte dans leurs déclarations d'impôt et les décisions de taxation des périodes fiscales concernées étaient entrées en force sans avoir été attaquées. Dès lors, pour prendre en compte ladite perte, seule entrerait en considération, le cas échéant, la voie de la révision.
3.3 Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans la cadre de la procédure de taxation. Il est de même nature que la créance primitive d'impôt et n'a, dès lors, pas de caractère pénal (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265). Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, et l'existence d'un motif de rappel. Celui-ci peut être la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque là ou le fait que la taxation, qui n'a pas été effectuée ou qui est incomplète, est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in: RDAF 1999 II p. 3ss; Andrea Pedroli, La revisione a favore del fisco: il ricupero d'imposta, in: RtiD 1993 II p. 491 ss; Klaus A. Vallender, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, ad art. 151 LIFD p. 405 ss). Le rappel consiste en une nouvelle taxation. Les droits et les obligations du contribuable sont donc les mêmes que lors de la procédure de taxation
(art. 153 al. 3 LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD).

La question se pose de savoir si, pour pouvoir être pris en compte dans la procédure en rappel d'impôt, des faits diminuant la dette fiscale du contribuable doivent, d'une part, être également nouveaux et, d'autre part, avoir une connexité avec les éléments justifiant le rappel. Ce dernier point est controversé dans la doctrine: certains auteurs jugent qu'il doit y avoir une connexité suffisante (Hugo Casanova, op. cit., p. 17; Peter Kubli, Nachsteuerrecht und nachsteuerverfahrensrecht mit Nachsteuersicherstellungsrecht erläutert am Zürcher Steu-

ergesetz über die direkten Steuern, § 17 no 2 p. 38 ss.; Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Der Rechtsschutz nach StHG und DBG, p. 243), d'autres qu'un tel élément n'est pas requis (Klaus A. Vallender, op. cit., no 14 ad. art. 151 LIFD, p. 412; arrêt du Tribunal administratif zurichois in StE 1988, B 97.43 no 5). Un argument peut être invoqué à l'appui de cette opinion: dès lors que le rappel constitue une nouvelle taxation, qui obéit aux mêmes règles que la procédure initiale, l'exigence de la connexité avec les éléments justifiant le rappel devrait être réduite au minimum, afin que la nouvelle taxation respecte la capacité contributive du contribuable. Point
n'est toutefois besoin de trancher définitivement la question dans la présente affaire (cf. consid. 3.5).
A cet égard, le grief que les recourants prétendent tirer de l'obligation d"'instruire à décharge", et donc de prendre en compte la perte revendiquée, fondé sur l'art. 6 CEDH, est dénué de pertinence: cette disposition ne s'applique qu'aux procédures de droit pénal fiscal, et non aux procédures purement fiscales (ATF 121 II 273 consid. 3b p. 283, 257 consid. 4b p. 264). Or, comme on l'a vu ci-dessus, le rappel n'est pas une procédure de droit pénal fiscal.
3.4 Selon l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 lettre b LIFD).

D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés". Les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (Archives 73 p. 656, 2A.272/2003; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, op. cit., n°30 ss ad art. 125 LIFD p. 260; cf. circulaire n°2 de l'Administration fédérale des contributions publiée en janvier 1980 sur l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faite aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48, p. 412).
3.5 Les recourants revendiquent une perte de 163'743 fr. 65 subie lors des exercices 1995 et 1996 à la suite de ventes immobilières. Ils ne donnent pas de détails; ils n'expliquent notamment pas en quoi consiste cette perte, si ce n'est, d'après le dossier, qu'elle se composerait d'un montant de 130'416 fr. 10 relatif à des "travaux de finition, intérêts et frais auprès d'une banque" et d'une somme de 33'327 fr. 55 que les recourants auraient dû verser à une banque en qualité de caution.

B.X._____ a un statut d'indépendante à double titre puisque, outre l'exploitation de sa raison individuelle, elle a été considérée comme une commerçante professionnelle d'immeubles dès 1990. Elle doit donc tenir une comptabilité, ou du moins l'état des actifs et des passifs, les relevés des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. En ce qui concerne les travaux de finition de 130'416 fr. 10, le dossier contient des relevés manuscrits qui ne sont ni datés ni signés. Des factures de 1993, 1994 et 1995 sont additionnées dans un même relevé. On ignore quand ces factures ont été payées. Ces documents ne sont ainsi pas probants. Le Service des contributions a même retenu que ces frais n'avaient d'ailleurs pas été comptabilisés. En tous cas, les frais de finition que les recourants affirment avoir subis ne l'ont pas été correctement dans des relevés établis chronologiquement aux dates successives de bouclement des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause. Les conditions de l'art. 27 al. 1 lettre b LIFD ne L'argumentation des recourants est du reste significative quant à leur manque de rigueur comptable puisqu'ils demandent la déduction de la "perte qui se rapporte, ..., aux
exercices commerciaux 1995 et 1996 et qui s'élève à un montant total de CHF 163'743.65", sans préciser quel montant se rapporte à quelle année.

Les recourants demandent également la déduction d'une perte résultant d'un cautionnement de 33'327 fr. 55.

Une telle perte, pour autant que le cautionnement soit en lien direct avec l'activité professionnelle du contribuable, et qu'elle ait été correctement comptabilisée, fait partie des frais généraux justifiés par l'usage commercial; elle est donc en principe déductible du bénéfice au titre de charge. Toutefois, de l'activité commerciale des recourants, n'a pas non plus été correctement comptabilisée. Elle figure sur le même relevé non signé que les frais susmentionnés qui n'a pas de force probante.

Même si l'on faisait abstraction de l'exigence d'une connexité entre les faits nouveaux invoqués par les recourants et le motif du rappel d'impôt, les conditions de l'art. 27 al. 1 lettre b LIFD ne seraient pas remplies et la perte résultant du cautionnement ne serait pas déductible.
4.
4.1 L'art. 176 LIFD prévoit que celui qui tente de soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1). L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (al. 2).
4.2 Contrairement à la procédure de rappel (cf. consid. 3.3), la procédure de soustraction d'impôt relève du droit pénal fiscal au sens de l'art. 6 CEDH et cette disposition lui est applicable (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264).
4.3 Les recourants estiment que l'autorité de taxation avait une décharge, et devait par conséquent prendre en compte la perte de 163'743 fr. 65 dans la procédure en soustraction.

L'argumentation des recourants n'est pas pertinente. La prise en compte d'une perte - quand bien même sa réalité aurait été établie et qu'elle aurait été comptabilisée correctement - ne modifierait pas nécessairement le montant de l'amende. L'amende est en effet infligée sur la base du montant d'impôt soustrait (art. 176 al. 2 et 175 al. 2 LIFD) et non d'après celui qui résulterait du revenu finalement imposable même si ces montants coïncident souvent. En l'espèce, la perte en cause ne modifie en rien la soustraction commise. Au surplus, une comptabilité mal tenue ne saurait justifier un allégement de la peine.

Au vu de ce qui précède, on ne peut reprocher à l'autorité fiscale une instruction lacunaire qui aurait abouti à une amende trop sévère. En conséquence, l'art. 6 CEDH n'a pas été violé.

II. Impôts cantonal et communal.
5.
5.1 Les recourants ont déposé, devant le Tribunal fédéral, un recours de droit administratif. La perte commerciale dont il demande la déduction a été subie en 1995 et 1996. Sont ainsi en cause, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, les périodes fiscales 1996 et 1997.
5.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la voie du recours de droit administratif prévue par 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, n'est pas ouverte contre des taxations antérieures à 2001 (art. 72 al. 1 LHID), cela même à l'égard des cantons qui avaient déjà adapté leur législation (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591). Or, en l'occurrence, les périodes fiscales concernées sont antérieures à 2001. Dès lors, le recours de droit administratif est irrecevable en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal.

Toutefois, en agissant par la voie du recours de droit administratif, les recourants n'ont fait que suivre les indications données sur l'arrêt attaqué (p. 16). Or, en vertu du droit à la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 9 Cst., le justiciable qui se fie à une indication erronée des voies de droit ne doit en subir aucun préjudice (cf. ATF 131 I 153 consid. 4 p. 158; 124 I 255 consid. 1a/aa p. 258). Le recours de droit administratif peut ainsi être converti en l'espèce en recours de droit public sans qu'il soit nécessaire d'être trop strict sur la motivation.
5.3 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public est de nature purement cassatoire (ATF 132 I 68 consid. 1.5 p. 71 et la jurisprudence citée). Dans la mesure où les recourants demandent autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, soit que la perte commerciale de 163'743 fr. 70 soit prise en compte dans la procédure en soustraction d'impôt, leur conclusion est irrecevable.
6.
Les recourants n'indiquent pas que le droit cantonal contiendrait une réglementation différente de la loi sur l'impôt fédéral direct ni en ce qui concerne la procédure de rappel (art. 173 de la loi d'impôt jurassienne du

26 mai 1988; ci-après: LI) et celle de tentative de soustraction (art. 200 LI), ni quant à la déduction des pertes subies sur des éléments de la fortune commerciale (art. 25 al. 2 let. b LI) et la tenue des comptes pour les indépendants (art. 138 LI). En conséquence, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal (cf. consid. 3 et 4).

L'arrêt du Tribunal constate donc à bon droit que la perte de 163'743 fr. 65 revendiquée par les recourants ne doit pas être prise en compte dans les procédures susmentionnées et le revenu imposable des recourants a été correctement déterminé.
7.
Vu ce qui précède, mal fondé, le recours de droit administratif doit être rejeté. Il en va de même du recours de droit public dans la mesure où il est recevable.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 156 al. 1 OJ). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit administratif en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct est rejeté.
2.
Le recours de droit administratif en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal est traité comme recours de droit public et est rejeté dans la mesure où il est recevable.
3.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants, au Service des contributions et à la Chambre administrative du Tribunal cantonal du canton du Jura, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 27 février 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: