Urteilskopf

106 Ib 311

46. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 19 septembre 1980 dans la cause Dr X. contre Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Wehrsteuer; Ermessensveranlagung.

Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung nach Art. 92 Abs. 1 WStB: vorliegend nicht erfüllt (E. 3a).

Die Ermessensveranlagung ist nicht auf die in Art. 92 Abs. 1 WStB aufgezählten Fälle beschränkt; sie muss immer dann vorgenommen werden können, wenn die Auskünfte des Steuerpflichtigen ungenügend sind und der Beweis ihrer Zuverlässigkeit nicht erbracht worden ist (E. 3b).

Die Steuerbehörden müssen sich an die Vermutung der Richtigkeit einer Buchhaltung halten, es sei denn, dass materielle Lücken oder formelle Unregelmässigkeiten Zweifel an der Verlässlichkeit der Buchhaltung des Steuerpflichtigen (vorliegend eines Zahnarztes) aufkommen lassen oder dass eine beträchtliche und offenkundige Divergenz zwischen den verbuchten Ergebnissen und dem wirklichen Stand besteht (E. 3c und d).

Regeste (fr):
Impôt de défense nationale; taxation d'office.

Conditions d'une taxation d'office selon l'art. 92 al. 1 AIN: non réalisées en l'espèce (consid. 3a).

La taxation d'office n'est pas limitée aux cas énumérés à l'art. 92 al. 1 AIN; elle doit pouvoir être opérée dans tous les cas où les renseignements donnés par le contribuable sont insuffisants et que la preuve de leur véracité n'a pas été apportée (consid. 3b).

En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la fiabilité de la comptabilité du contribuable (médecin-dentiste, en l'occurrence), comme aussi à défaut de divergence manifeste et importante entre les résultats comptabilisés et l'état réel des faits, les autorités fiscales doivent s'en tenir à la présomption d'exactitude dont jouit cette comptabilité (consid. 3c et d).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale; tassazione d'ufficio.

Condizioni per una tassazione d'ufficio ai sensi dell'art. 92 cpv. 1 DIN: esse non sono adempiute nella fattispecie (consid. 3a).

La tassazione d'ufficio non è limitata ai casi enunciati nell'art. 92 cpv. 1 DIN; essa deve poter essere effettuata in tutti i casi in cui i ragguagli forniti dal contribuente sono insufficienti e in cui non sia stata recata la prova della loro veridicità (consid. 3b).

In assenza di lacune sostanziali o d'irregolarità formali atte a far revocare in dubbio la credibilità della contabilità del contribuente (nella fattispecie: medico dentista), come pure in assenza di una divergenza manifesta ed importante tra i risultati allibrati e lo stato reale di fatto, le autorità fiscali devono attenersi alla presunzione d'esattezza di cui fruisce tale contabilità (consid. 3c, d).

Sachverhalt ab Seite 312

BGE 106 Ib 311 S. 312

Médecin-dentiste diplômé établi en Valais, le Dr X. a fait l'objet, après expertise de sa comptabilité par un réviseur du Service cantonal des contributions, d'une taxation d'office pour les années fiscales 1973-74 (17e période IDN) et 1975-76 (18e période IDN), décision portant reprise - sur le chiffre d'affaires annuel moyen déclaré - de 23707 fr. pour la première période et de 22356 fr. pour la seconde période. Selon l'autorité de taxation, les comptes du Dr X. étaient "plus ou moins probants", mais, en vertu de la jurisprudence, elle n'avait pas l'obligation de se tenir à cette comptabilité. C'est ainsi qu'elle a déterminé le chiffre d'affaires annuel moyen sur la base du rapport existant, selon l'expérience, entre les dépenses pour le matériel et le chiffre d'affaires. Selon les coefficients expérimentaux des dentistes sans technicien et sans assistant - comme c'est le cas du Dr X. - les marchandises et le matériel représentent le 20% environ du chiffre d'affaires (coefficients de 1968).
Le Dr X. a demandé à la Commission cantonale de recours en matière fiscale d'annuler la décision de taxation d'office prise à son égard et de considérer comme exactes ses propres déclarations.

BGE 106 Ib 311 S. 313

La commission cantonale précitée ayant écarté le recours, le Dr X. a attaqué cette décision à la fois par un recours de droit administratif et par un recours de droit public. Le Tribunal fédéral a admis le premier et déclaré le second irrecevable.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. Il y a lieu, tout d'abord, d'examiner si les autorités fiscales cantonales avaient des raisons suffisantes de s'écarter des chiffres indiqués par le Dr X. dans ses deux déclarations d'impôt. Se référant à la jurisprudence et à la doctrine, les autorités cantonales et l'Administration fédérale des contributions considèrent que les conditions d'une taxation d'office étaient réalisées, alors que le recourant le conteste. a) Aux termes de l'art. 92 al. 1 ACF concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (AIN; RS 642.11), la taxation est effectuée d'office - par estimation - si, malgré sommation, le contribuable ne remet pas ou ne complète pas en temps utile sa déclaration, ne comparaît pas pour être entendu, ne donne pas suite à une demande de renseignements ou encore si, étant astreint à l'obligation de tenir une comptabilité, il ne produit pas de livres ou ne produit que des livres inutilisables pour la détermination des éléments imposables ou, enfin, s'il ne joint pas les pièces justificatives demandées.
En l'espèce, aucune sommation n'a été notifiée au recourant qui, non seulement a déposé ses déclarations dans les délais fixés, mais encore n'a jamais refusé de répondre aux demandes de renseignements que l'autorité de taxation aurait pu lui adresser. Bien au contraire, le Dr X. a accepté - semble-t-il sans réserve, ni réticence - de se soumettre au contrôle de sa comptabilité. Telles qu'elles sont énoncées à l'art. 92 al. 1 AIN, les conditions d'une taxation d'office ne sont donc manifestement pas réalisées, de sorte qu'il ne saurait être question de reprocher au recourant une soustraction d'impôt ou même une tentative de soustraction; l'art. 92 al. 2 AIN est inapplicable. Mais cela ne signifie pas encore que l'autorité de taxation fût tenue de prendre, comme bases de sa décision, les seuls chiffres indiqués par le recourant dans ses déclarations. b) Selon la jurisprudence, la

déclaration d'impôt sert à renseigner l'autorité sur la situation du contribuable. Elle est un moyen d'estimation, à côté d'autres éléments, tels que, d'une

BGE 106 Ib 311 S. 314

part, les renseignements que l'autorité a le droit de se procurer (art. 89 ss. AIN) et, d'autre part, les connaissances et expériences qu'elle tient de ses propres observations ou de toute autre source. L'art. 88 al. 1 AIN ne subordonne à aucune condition particulière le droit pour l'autorité de s'écarter des indications fournies par la déclaration d'impôt. En matière d'impôt fédéral pour la défense nationale, l'autorité fiscale peut donc procéder à une taxation d'office lorsque les indications données par le contribuable dans sa déclaration d'impôt sont insuffisantes et que la preuve de leur exactitude n'est pas faite (ATF 78 I 158 consid. 2).
Malgré les apparences, la taxation d'office n'est pas limitée aux cas énumérés à l'art. 92 al. 1 AIN. Elle doit nécessairement pouvoir être opérée dans tous les cas où l'autorité de taxation, en examinant l'ensemble des circonstances, découvre que les renseignements donnés par le contribuable sont insuffisants et que la preuve de leur Véracité n'a pas été apportée. Cette taxation par estimation (Ermessensveranlagung) a lieu lorsque, après la procédure de constatation, les faits déterminants pour fixer les éléments imposables restent non élucidés ou incertains, les indications du contribuable insuffisantes et qu'il n'est apporté pour leur exactitude aucune preuve concluante (arrêt du 17 octobre 1969, publié aux Archives de droit fiscal, vol. 39, p. 192, et traduit dans RDAF 1972, p. 169 consid. 2). "La taxation d'office n'est pas une pénalité, mais un moyen d'assurer une application correcte de la loi dans les cas douteux. Elle doit s'appliquer, en dehors des cas prévus à l'art. 92 al. 1 AIN, chaque fois qu'il résulte de l'examen consciencieux de l'autorité de taxation que les indications du contribuable sont insuffisantes, que ce défaut de renseignement sur sa situation soit ou non imputable au contribuable lui-même" (H. MASSHARDT et F. GENDRE, Commentaire IDN édition 1980, ad art. 92 AIN, n. 1 ss.; ERNST KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer, 1962, ad art. 92 n. 3). Ainsi, en principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas si les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel ou s'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec l'état réel des faits, soit qu'il y ait divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable, son train

BGE 106 Ib 311 S. 315

de vie ou les résultats qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (arrêt du 13 mars 1959 dans Archives 28, p. 51; RDAF 1960, p. 22 consid. 1). c) Sauf si elles sont liées à une activité commerciale, les professions libérales ne donnent pas lieu à une inscription obligatoire au registre du commerce selon les art. 934 al. 1 CO et 52 ss. ORC (ATF 100 Ib 347 consid. 1, ATF 97 I 170 consid. 3a; voir aussi E. HIS, Berner Kommentar ad art. 934 OR n. 61; ROBERT PATRY, Grundlagen des Handelsrechts, in Schweiz. Privatrecht vol. VIII/1 p. 82/83). En principe, celui qui - comme le recourant - exerce une profession libérale n'a donc pas l'obligation de tenir une comptabilité commerciale conformément à toutes les règles énoncées aux art. 957 ss. CO et aux usages comptables. Cela est vrai particulièrement pour les médecins, dentistes et vétérinaires qui, à la différence des avocats, des notaires ou des architectes ne sont pas appelés à détenir des fonds appartenant à leurs clients. En droit fiscal, cela signifie que l'autorité de taxation ne doit pas se montrer trop exigeante quant au respect, par les médecins, dentistes ou vétérinaires, de toutes les règles comptables. L'essentiel n'est pas que ces contribuables tiennent une comptabilité formellement irréprochable, mais bien plutôt que les livres tenus à jour non seulement soient dignes de confiance, mais encore permettent à l'autorité de taxation de s'assurer que les résultats consignés

dans ces livres sont à la fois exacts et complets. Il en résulte qu'un défaut purement formel de la comptabilité - que les médecins, dentistes et vétérinaires ne sont pas obligés de tenir - ne justifie pas encore le recours à la taxation d'office. Il est vrai que, dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a considéré que, pour être probantes, les pièces produites par un contribuable non astreint à l'obligation d'inscription au registre du commerce devraient satisfaire aux exigences de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire être claires, rangées chronologiquement, détaillées, complètes et accompagnées de pièces justificatives. Mais, dans un cas, il a laissé ouverte la question de savoir si des irrégularités formelles de la comptabilité d'un médecin justifiaient, à elles seules, le recours à une taxation d'office (Archives 23, p. 36 consid. 1) et, dans les autres cas, il a de toute façon constaté que le contribuable - dentiste - n'avait pas

BGE 106 Ib 311 S. 316

comptabilisé toutes ses recettes (Archives 39, p. 192 et 36, p. 320 ou RDAF 1972, p. 169 et 170 consid. 2, 1969, p. 227 consid. 1). Dans le cas particulier, le contrôle effectué pendant trois jours au domicile du recourant n'a permis à l'expert désigné par le Service cantonal des contributions de déceler aucune lacune dans la comptabilité du Dr X. L'absence - relevée par l'expert - de doubles de quittances pour les encaissements au comptant est sans importance pratique, car l'expert a eu tout loisir de consulter les fiches des clients et de s'assurer que tous les encaissements d'honoraires ont bien été comptabilisés soit sur le compte de chèques postaux ou de banque, soit sur le livre de caisse. De même, il importe peu que le solde comptable de ce livre de caisse n'ait pas été régulièrement tiré - pour être comparé avec le montant existant en caisse - puisque l'expert avait la possibilité de procéder lui-même à cette opération de contrôle. En outre, on ne peut pas adresser de reproche au Dr X. pour le fait de n'avoir pas tenu compte des variations des sommes "débiteurs et travaux à facturer": le questionnaire - établi par l'Administration fédérale des contributions pour les médecins, dentistes et vétérinaires - ne demande pas au contribuable d'indiquer ces chiffres, ne contenant que des rubriques relatives aux sommes effectivement encaissées (au comptant ou par mandat postal, par le compte de chèques postaux ou par une banque) et non pas aux sommes dues mais pas encore reçues. Ainsi, malgré l'expertise comptable - à laquelle le recourant s'est soumis apparemment sans réticence - l'autorité de taxation n'a pu découvrir, dans la comptabilité du Dr X., aucune irrégularité formelle ni lacune matérielle, suffisante pour justifier une mise en doute de l'exactitude des chiffres indiqués dans les déclarations d'impôt au titre des revenus professionnels pour les quatre années litigieuses. D'ailleurs, elle ne l'a pas dit, se contentant d'affirmer que "les comptes sont plus ou moins probants", ce qui ne veut pas dire grand-chose. d) Il reste à examiner si, pour une autre raison, les autorités fiscales pouvaient s'écarter des chiffres indiqués dans les déclarations du recourant, soit notamment s'il était manifeste que les résultats comptabilisés ne concordaient pas, quant au fond, avec l'état réel des faits. Dans la décision attaquée, la Commission cantonale de recours relève que "le recourant a des titres et leur obtention se

BGE 106 Ib 311 S. 317

motivait logiquement en vue d'une activité et d'un rendement matériel adéquat; même si sa manière de vivre devait être simple, son rang social exige toutefois un standing et l'apport d'un revenu correspondant". Mais ce sont là des considérations théoriques qui, dans la mesure où elles ne reposent pas sur des faits concrets, ne peuvent évidemment pas justifier le recours à une taxation d'office (ou par estimation, Ermessensveranlagung). D'ailleurs, dans le cas particulier, le recourant a, pour le moins, rendu vraisemblable qu'il a un train de vie modeste; il a donné à ce sujet des explications détaillées qui n'ont été contredites par personne.
Les autorités fiscales cantonales et l'Administration fédérale des contributions considèrent que leur doute "est renforcé par le fait que, selon les coefficients expérimentaux, le Dr X. devrait obtenir un rendement plus éle-

vé". En droit, on peut cependant sérieusement se demander - contrairement à l'avis des autorités fiscales - si l'autorité de taxation peut contester l'exactitude - ou la fiabilité - de la comptabilité d'un non-commerçant du seul fait que les résultats comptabilisés ne concordent pas avec ceux qui, selon l'expérience, sont normalement obtenus dans la profession en question.
Selon la doctrine, la comptabilité du contribuable a une valeur probante et jouit de la présomption d'exactitude lorsqu'elle est tenue correctement. "Die Buchführung bildet denn auch den Ausgangspunkt der Einkommensermittlung und der Einkommensbemessung. Selbstverständlich ist sie aber hiezu nur dann geeignet, wenn sie formell und inhaltlich den Anforderungen an eine sorgfältige Buchhaltung entspricht. Sind diese Voraussetzungen erfüllt und sprechen keine bestimmten Tatsachen gegen ihre Vertrauenswürdigkeit, so wird man sowohl bei der Steuerveranlagung als auch in der Steuerrechtsprechung ihren Ausweisen Glauben schenken" (ERNST BLUMENSTEIN, Die Erfahrungsziffern in der Steuerveranlagung und in der Steuerrechtsprechung, Archives 12, p. 306 et 307; Voir aussi CAGIANUT, Die Erfahrungszahlen und ihre Bedeutung für die Veranlagung, ZBl 1961 p. 518; HUGO KRAUER, Die Erfahrungszahlen im schweiz. Steuerrecht, thèse Zurich 1953). Dans un arrêt de 1951, il est vrai, le Tribunal fédéral a dit que les autorités fiscales ne sont pas obligées de s'en tenir à la comptabilité même si, du point de vue formel, celle-ci est inattaquable; elles peuvent dénier à la comptabilité toute valeur probatoire lorsqu'il existe une disproportion manifeste entre les

résultats comptabilisés et le revenu qui, selon l'expérience, aurait pu être obtenu, à moins que le contribuable ne puisse justifier cette divergence de manière plausible (Archives 20, p. 141; RDAF 1952, p. 24; voir aussi HANS GERBER, Die Steuerschätzung, Veranlagung nach Ermessen, in Steuerrevue 1980, p. 308). Mais il s'agit là d'une jurisprudence isolée; dans les autres cas, les coefficients expérimentaux n'ont été utilisés que comme un moyen très subsidiaire de confirmer l'inexactitude de la comptabilité qui, de toute façon, n'était pas digne de confiance puisqu'elle contenait des lacunes (voir notamment Archives 39, p. 192 et 36, p. 320; RDAF 1972 p. 170, et 1969 p. 227; voir aussi dans le sens négatif ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer, Ergänzungsband 1972 p. 214, n. 12). Au demeurant, même si ces coefficients expérimentaux pouvaient, en principe, servir à contrôler l'exactitude des résultats comptabilisés, il faudrait les utiliser avec une certaine réserve, car ils n'ont qu'une valeur relative, ne permettant pas d'établir des faits, mais seulement des probabilités (voir dans ce sens, HUGO KRAUER, op.cit., p. 51). En pratique, l'autorité fiscale ne peut retenir que les divergences, à la fois manifestes et importantes, entre les résultats comptabilisés et ceux que l'on obtient par le calcul en tenant compte de ces coefficients expérimentaux. C'est là la première condition - d'une divergence manifeste et importante - que la doctrine considère comme réalisée seulement lorsque les résultats comptabilisés se situent en dehors des limites - supérieure et inférieure - de la dispersion, c'est-à-dire de ce qu'on appelle le "quartile central" (voir notamment CAGIANUT, op.cit., ZBl 1961 p. 519: "Die Erhebungen der Kommission für Erfahrungszahlen haben der Frage der Streuungsbreite besondere Beachtung gewidmet. Sie haben, nach Möglichkeit in Beispielen oder unter der Bezeichnung der mittleren Quartile die Streuungsbreite in Normalverhältnissen angegeben. Liegt das Buchergebnis nicht innerhalb dieser Streuungsbreite, so ist die Abweichung erheblich und offensichtlich"). C'est donc à tort que, pour déterminer le chiffre d'affaires que le Dr X. aurait dû normalement réaliser, compte tenu de ses dépenses de matériel et de travaux de laboratoire, l'autorité de taxation a pris comme base de ses calculs un coefficient de 20%, correspondant approximativement au coefficient moyen (19,6) pour l'exercice 1968. En réalité, elle aurait dû prendre - comme base de ses calculs - les limites

supérieure et inférieure du quartile central, qui sont respectivement de 14,2% et de 24,0%. Le chiffre d'affaires moyen déclaré par le recourant s'élève à 113'512 fr. pour l'exercice 1971-1972 et à 119'180 fr. pour l'exercice 1973-1974, soit en moyenne, pour les 4 années, à 116'346 fr. En tenant compte d'un coefficient maximum de 24,0% (en lieu et place de 20%) et en reprenant pour le surplus les mêmes éléments de calcul que l'administration fiscale cantonale, ces chiffres seraient de 114'563 fr. pour le premier exercice et de 118'607 fr. pour le second, ce qui représente une moyenne générale de 116'585 fr. On constate dès lors que la moyenne des chiffres d'affaires annuels déclarés par le Dr X. (116'346 fr.) se trouve pratiquement à la limite inférieure - quoique la dépassant très légèrement - du quartile central (116'585 fr.). Selon la doctrine, on ne peut donc pas considérer comme manifeste et importante la différence qui existe entre les chiffres d'affaires déclarés et ceux - théoriques - qui ont été calculés sur la base du coefficient moyen de 20%. On relève au demeurant que les limites admises sont de toute façon nettement respectées si l'on prend en considération le coefficient "Facta" invoqué par le recourant, coefficient d'ailleurs plus nuancé et plus récent. Les normes "Facta" établies par la société Zahnärzte & Buchhaltungen AG, à Zoug, retiennent en effet un coefficient de 24,94% qui, appliqué au cas du recourant, permettrait de fixer à 110'294 fr. le chiffre d'affaires théorique pour l'exercice 1971-1972 et à 114'285 fr. celui de l'exercice suivant, soit une moyenne générale de 112'289 fr. (moyenne des chiffres d'affaires déclarés: 116'346 fr.). Il résulte de ce qui précède que la première condition d'une taxation d'office n'est pas réalisée. Cela étant, il est inutile d'examiner si, dans le cas particulier, le Dr X. a pu justifier de manière plausible la différence qui lui est reprochée par les circonstances particulières qu'il avait indiquées et que l'autorité de taxation n'a pas formellement contestées. e) Dans ces conditions, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la fiabilité de la comptabilité, comme aussi à défaut de divergence manifeste et importante entre les résultats comptabilisés et l'état réel des faits, les autorités fiscales valaisannes devaient s'en tenir à la présomption d'exactitude dont jouissait la comptabilité du recourant. Elles n'avaient donc pas de raison de procéder à la

taxation d'office des revenus professionnels du Dr X., de sorte que le recours doit être admis pour violation des règles de droit fédéral sur la taxation d'office en matière d'impôt de défense nationale. Selon l'art. 114 al. 2 OJ, lorsqu'il annule une décision attaquée par la voie du recours de droit administratif, le Tribunal fédéral peut statuer lui-même sur le fond. Toutefois, dans le cas particulier, il se justifie de renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure pour qu'elle procède à la taxation de l'impôt de défense nationale (17e et 18e périodes IDN) en tenant compte des revenus professionnels tels que le Dr X. les a annoncés dans ses déclarations.