Urteilskopf

121 II 257

44. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 7 juillet 1995 en la cause A. contre Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne et Intendance des impôts du canton de Berne (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Art. 6 EMRK; Art. 4 BV; Art. 89 Abs. 2 und 131 Abs. 1 BdBSt: Rechtmässigkeit der Vollständigkeitsbescheinigung; Auskunftspflicht in einem Steuerhinterziehungsverfahren; Aussageverweigerungsrecht in eigener Sache und Unschuldsvermutung; Grundsatz "ne bis in idem".

Der Steuerpflichtige kann gestützt auf Art. 89 Abs. 2 BdBSt verpflichtet werden, eine Vollständigkeitsbescheinigung beizubringen. Im Falle der Weigerung ist er gemäss Art. 131 Abs. 1 BdBSt strafbar (E. 3).

Die im Verlauf eines Steuerhinterziehungsverfahrens gestützt auf Art. 131 Abs. 1 BdBSt ausgesprochene Busse verletzt weder das Aussageverweigerungsrecht in eigener Sache noch die Unschuldsvermutung (E. 4).

Die Zuwiderhandlungen gegen Art. 131 Abs. 1 und Art. 129 Abs. 1 BdBSt können unabhängig voneinander verfolgt werden, ohne dass der Grundsatz "ne bis in idem" verletzt wäre (E. 5).

Bemessung der Busse im vorliegenden Fall (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 6 CEDH; art. 4 Cst.; art. 89 al. 2 et 131 al. 1 AIFD: légalité de l'attestation d'intégralité; obligation de renseigner dans une procédure pour soustraction fiscale; droit de ne pas témoigner contre soi-même et présomption d'innocence; principe "ne bis in idem".

Le contribuable peut être astreint à fournir une attestation d'intégralité sur la base de l'art. 89 al. 2 AIFD. En cas de refus, il est punissable en vertu de l'art. 131 al. 1 AIFD (consid. 3).

L'amende prononcée sur la base de l'art. 131 al. 1 AIFD au cours d'une procédure pour soustraction fiscale ne viole ni le droit de ne pas témoigner contre soi-même ni la présomption d'innocence (consid. 4).

Les infractions prévues aux art. 131 al. 1 et 129 al. 1 AIFD peuvent être sanctionnées indépendamment les unes des autres sans que le principe "ne bis in idem" ne soit violé (consid. 5).

Quotité de l'amende dans le cas particulier (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 6 CEDU; art. 4 Cost.; art. 89 cpv. 2 e 131 cpv. 1 DIFD: liceità dell'attestazione d'integralità; obbligo di informazione in una procedura per sottrazione fiscale; diritto di non testimoniare contro se stessi e presunzione d'innocenza; principio del "ne bis in idem".

Il contribuente può essere astretto a fornire un'attestazione d'integralità in virtù dell'art. 89 cpv. 2 DIFD. In caso di rifiuto, egli è punibile giusta l'art. 131 cpv. 1 DIFD (consid. 3).

La multa pronunciata a norma dell'art. 131 cpv. 1 DIFD nel corso di una procedura per sottrazione fiscale non viola il diritto di non testimoniare contro se stessi né la presunzione d'innocenza (consid. 4).

Le infrazioni agli art. 131 cpv. 1 e 129 cpv. 1 DIFD possono essere sanzionate separatamente, senza che sia

violato il principio del "ne bis in idem" (consid. 5).

Ammontare della multa nella fattispecie (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 258

BGE 121 II 257 S. 258

A. a procédé à divers placements et investissements auprès de P. et de ses sociétés, en particulier de la société E. Ces montants n'ont pas été déclarés à l'autorité fiscale. Informée de ces placements par l'Administration fédérale des contributions, l'Intendance des impôts du canton de Berne a réclamé à plusieurs reprises des précisions à A. En guise de réponse, celui-ci a produit diverses pièces indiquant que les investissements précités avaient été effectués par l'intermédiaire de la banque S. A. n'avait jamais auparavant informé l'autorité fiscale qu'il entretenait des relations d'affaires avec cet établissement. L'intéressé a en outre admis que ses déclarations d'impôt contenaient une erreur dans la fortune mentionnée. Le 7 juin 1991, l'Intendance des impôts a demandé à A. de faire établir par la banque S. une attestation d'intégralité concernant les années 1979 à 1990; elle l'a en outre informé qu'une procédure pour soustraction fiscale était introduite à son encontre. Le 7 décembre 1992, après plusieurs rappels infructueux, l'Intendance des impôts a infligé à A. deux amendes de 10'000 fr., la première pour l'impôt d'Etat et la seconde pour l'impôt fédéral direct, sanctionnant son refus de produire l'attestation d'intégralité requise. Le 21 avril 1993, l'Intendance des impôts a en outre notifié à A. plusieurs décisions fixant les impôts supplémentaires et les amendes concernant les impôts cantonaux des années 1981 à 1992 et l'impôt fédéral direct des périodes 1985-1986 à 1991-1992. Ces décisions n'ont pas été contestées et sont entrées en force.
A. a recouru auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission cantonale) contre la décision prise le 7 décembre 1992 par l'Intendance des impôts. Le 14 juin 1994, la Commission cantonale a rejeté le recours en considérant notamment que le

BGE 121 II 257 S. 259

contribuable engagé dans une procédure pour soustraction fiscale devait, sous peine d'amende, fournir les renseignements demandés. Agissant par la voie du recours de droit administratif, A. demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision prise le 14 juin 1994 par la Commission cantonale dans la mesure où elle concerne l'impôt fédéral direct, et de supprimer l'amende, éventuellement d'en réduire le montant. Il invoque notamment, la violation de l'art. 131 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RS 642.11), le non-respect de son droit de ne pas témoigner contre lui-même et de la présomption d'innocence, de même que celui du principe "ne bis in idem". L'amende serait en outre disproportionnée et reposerait sur des allégations qui violerait le principe de la présomption d'innocence. Le Tribunal fédéral a admis partiellement le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. Selon l'art. 131 al. 1 AIFD, toute personne astreinte à l'impôt ou tenue de fournir des renseignements qui, sans que soit posé l'état de fait de l'art. 129 AIFD, enfreint, intentionnellement ou par négligence, les ordonnances officielles et les dispositions d'exécution prises en vertu de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct, concernant l'obligation, notamment, de remettre ou de produire des livres, d'établir ou de remettre des attestations et d'autres pièces justificatives, ainsi que de donner des renseignements, est frappé d'une amende de 5 à 10'000 fr. Il faut donc examiner en premier lieu si le recourant, en ne produisant pas l'attestation d'intégralité, a enfreint une obligation qui lui incombait en vertu de la législation en matière d'impôt fédéral direct. a) aa) L'art. 89 al. 2 1ère et 2e phrases AIFD prévoit notamment: "L'autorité de taxation peut exiger, en outre, que le contribuable produise les livres, documents et pièces justificatives se trouvant en sa possession et qu'il remette des attestations et états présentant de l'importance pour sa taxation, qu'il doit se procurer ou établir lui-même. En particulier, le contribuable indiquera à l'autorité de taxation, à sa demande, les noms des personnes avec lesquelles il a conclu des affaires ou auxquelles il a fait des prestations appréciables en argent; il renseignera sur ses rapports contractuels avec ces personnes, ainsi que sur les prestations et prétentions réciproques qui en découlent."

BGE 121 II 257 S. 260

Introduite par la loi fédérale du 9 juin 1977 renforçant les mesures contre la fraude fiscale entrée en vigueur le 1er janvier 1978, cette disposition a précisé et renforcé les obligations de renseigner du contribuable (GAUTHIER, Fraude fiscale et droit pénal. Remarques sur une loi récente, in RPS 96/1979 p. 266-267). Elle a consacré le principe d'une obligation générale de renseigner (MOSSU, Mesures contre la fraude fiscale, Commentaire de la loi du 9 juin 1977, Zurich 1982, p. 16) et devait permettre d"'astreindre le contribuable à donner tout renseignement sur sa situation de revenu et de fortune, de même que sur ses prestations et ses obligations vis-à-vis de tiers" (Message du Conseil fédéral à l'appui de mesures propres à améliorer les finances de la Confédération du 8 janvier 1975, FF 1975 I p. 360). Elle visait ainsi, notamment, à établir la situation du contribuable afin de permettre à l'autorité fiscale de se prononcer en toute connaissance de cause, c'est-à-dire compte tenu de tous les éléments nécessaires à la fixation de l'impôt effectivement dû (Archives 55 p. 137 consid. 2b p. 139; MOSSU, op.cit., p. 8-9). L'obligation imposée par l'art. 90 al. 5 AIFD aux personnes qui sont ou ont été en rapport contractuel avec le contribuable de lui délivrer, à sa demande, une attestation sur ce rapport et sur les prétentions et prestations réciproques qui en découlent, constitue le corollaire de l'obligation de renseigner de celui-là (MOSSU, op.cit., p. 15-16). bb) En l'espèce, le recourant ne conteste pas qu'il devait produire certaines attestations bancaires. Il a d'ailleurs déposé des attestations partielles de la banque S. qui concernaient cependant exclusivement les versements non déclarés effectués auprès de P. et de ses sociétés. L'intéressé prétend, en revanche, qu'il n'avait pas à produire l'attestation d'intégralité. b) aa) L'attestation d'intégralité a pour but de faire apparaître toutes les relations contractuelles entre la banque et le contribuable (dépôts de titres, comptes-courants, comptes numérotés, carnets d'épargne, etc.) durant les périodes de calcul déterminantes pour la procédure de taxation ou pour soustraction d'impôt. L'Administration fédérale des contributions en a réglé la formulation dans une circulaire interne du 11 février 1993. bb) La doctrine admet de manière générale la légalité de l'attestation d'intégralité au regard des art. 89 al. 2 et 90 al. 5 AIFD. Elle la distingue de la déclaration dite "négative", par laquelle une banque devrait attester qu'elle n'a pas eu de rapports d'affaires avec un contribuable; cette déclaration négative ne serait pas autorisée (Mossu, op.cit., p. 68; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, vol.

BGE 121 II 257 S. 261

III, n. 36 et 37 ad art. 90; BODMER/KLEINER/LUTZ, Kommentar zum schweizerischen Bankengesetz, Zurich 1993, n. 45a ad art. 47; SCHWAGER, Das schweizerische Bankgeheimnis in Berücksichtigung der Grundlagen, Zusammenhänge und Auswirkungen, thèse Fribourg 1972, Zurich 1973, p. 110; CAMENZIND, Bankenbescheinigung und Bankgeheimnis im steuerlichen Veranlagungsverfahren, in L'Expert-comptable suisse 9/1989 p. 388-389; IM OBERSTEG, Die Bescheinigungspflichten von Bank und Kunde im Veranlagungsverfahren der direkten Bundessteuer, in Beiträge zum schweizerischen Bankenrecht, Berne 1987, p. 413 et 418; BILL, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Berne/Stuttgart 1991, p. 355 et 363 ss; Convention relative à l'obligation de diligence des banques du 1er juillet 1992 [CDB], n. 46 à 49 ad art. 8 et n. 50 ad art. 9). Il ne fait pas de doute que l'attestation d'intégralité, telle que la connaît la pratique, est de nature à établir avec clarté et sécurité l'ensemble des relations d'un contribuable avec l'établissement bancaire dont il est le client. Elle permet à l'intéressé de démontrer l'exactitude des indications qu'il a données dans sa déclaration d'impôt, comme il en a d'ailleurs l'obligation (Archives 55 p. 137 consid. 2c p. 140; RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 309; MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, Lausanne 1980, n. 2 ad art. 89). A cet égard, le fait que l'attestation d'intégralité porte sur l'ensemble des relations du contribuable avec sa banque est seul susceptible d'exclure l'existence d'autres comptes non déclarés. Dès lors, se fondant sur les art. 89 al. 2 et 90 al. 5 AIFD, l'autorité de taxation est en droit d'exiger d'un contribuable la production d'une telle attestation (MOSSU, op.cit., p. 67; BODMER/KLEINER/LUTZ, op.cit., n. 45a ad art. 47; CDB, loc.cit.; arrêt non publié du 7 juillet 1994 en la cause C. contre VS, Commission cantonale de recours en matière fiscale, consid. 3b). cc) Selon l'art. 90 al. 5 AIFD, les personnes qui sont ou ont été en rapport contractuel avec le contribuable doivent lui délivrer, à sa demande, une attestation sur ce rapport et sur les prétentions et prestations réciproques qui en découlent. De plus, l'alinéa 6 du même article prévoit que si le contribuable, malgré sommation, ne produit pas cette attestation, l'autorité fiscale peut l'exiger du tiers. Toutefois, le secret professionnel protégé légalement est réservé (art. 90 al. 6 3ème phrase AIFD). Or tel est le cas du secret bancaire prévu par l'art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne

(LB; RS 952.0). Par conséquent, seul le recourant pouvait - et devait - faire remplir l'attestation d'intégralité par la banque S., la déliant ainsi du secret bancaire (MOSSU, op.cit., p. 66-68). C'est dès lors à bon droit que l'Intendance des impôts s'est adressée au recourant et non directement à sa banque. Au surplus, l'intéressé admet avoir refusé de demander à celle-ci de lui délivrer l'attestation en cause; il ne prétend donc pas qu'elle se serait opposée à la remplir, malgré ses injonctions, de sorte qu'il serait puni à tort en raison du comportement d'un tiers (MOSSU, op.cit., p. 79).
dd) Le recourant prétend que l'attestation d'intégralité qui lui a été demandée porterait sur des périodes écoulées et violerait ainsi le principe de la non-rétroactivité. Selon la jurisprudence, une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 107 Ib 191 consid. 3b p. 196; GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 147; MOOR, Droit administratif, Berne 1994, vol. I, p. 178).
Ainsi qu'on l'a vu, l'attestation d'intégralité repose sur les art. 89 al. 2 et 90 al. 5 AIFD; ces dispositions sont entrées en vigueur le 1er janvier 1978 dans leur forme actuelle. En outre, en vertu de l'art. 72 AIFD, l'Administration fédérale des contributions peut prendre des mesures pour assurer une taxation et une perception correctes et uniformes de l'impôt et déterminer la forme et le contenu des formules; cette dernière disposition n'a pas subi de modification depuis 1940. Tous ces articles sont donc entrés en vigueur bien avant la demande précitée de l'Intendance des impôts du 7 juin 1991.
Le recourant invoque les art. 957 ss CO et se plaint aussi que l'autorité fiscale lui ait demandé des renseignements remontant à 1979. Cependant, dans la mesure où il n'est pas lui-même astreint à tenir des livres au sens

des articles précités, il ne saurait invoquer le délai de dix ans prévu à l'art. 962 CO. La question de savoir si la banque S. pourrait s'en prévaloir n'a pas à être examinée ici. En réalité, l'Intendance des impôts a défini la période concernée par l'attestation d'intégralité en se référant au délai de prescription de la procédure cantonale en soustraction d'impôt (art. 182 al. 2 de la loi bernoise du 29 octobre 1944 sur les impôts directs de l'Etat et des communes). Pour l'impôt fédéral direct, le droit d'engager la procédure en raison des infractions fiscales prévues aux art. 132 et 133 AIFD s'éteint cinq ans après la clôture de la période de taxation en question (art. 134 AIFD).

BGE 121 II 257 S. 263

En l'espèce, l'ouverture de la procédure en soustraction fiscale a eu lieu le 7 juin 1991. Cette procédure concernait en premier lieu la période de taxation 1985-1986 fondée sur les années de calcul 1983 à 1984. Au vu du délai prévu à l'art. 134 AIFD, la prescription n'était donc pas acquise et il en allait de même pour les périodes fiscales suivantes. Autorisée à engager une procédure portant sur les années de calcul 1983 et suivantes, l'Intendance des impôts pouvait, sans abuser de son pouvoir d'appréciation, demander au recourant des renseignements se rapportant à ces années-là. En revanche, pour les années 1979 à 1982, la demande de renseignements ne se justifiait pas du point de vue de l'impôt fédéral direct. c) Le recourant a entretenu des relations d'affaires avec la banque S. Il a en outre admis que ses déclarations fiscales contenaient une erreur quant à la fortune déclarée et a accepté le redressement opéré tant sur ses revenus que sur sa fortune. L'Intendance des impôts était donc fondée à vérifier l'exactitude de l'ensemble des déclarations fiscales en cause. Elle avait ainsi non seulement le droit, mais aussi le devoir de réclamer à l'intéressé l'attestation d'intégralité. En ne donnant pas suite à cette demande, le recourant a violé l'obligation de renseigner imposée par l'art. 89 al. 2 AIFD, de sorte que les conditions objectives de l'infraction de l'art. 131 al. 1 AIFD sont réalisées. Par ailleurs, le recourant ne prétend pas qu'il aurait été empêché contre sa volonté de fournir l'attestation d'intégralité requise. Au contraire, il ressort du dossier qu'il ne l'a pas produite intentionnellement, estimant ne pas avoir à donner de justification sur d'autres éléments imposables que les placements effectués auprès de P. et de la société E. C'est en vain - et non sans témérité - que le recourant prétend se libérer en invoquant le fait que l'attestation d'intégralité était rédigée en langue allemande. En effet, il n'a soulevé ce grief que longtemps après la première demande de l'Intendance des impôts et il a lui-même procédé en allemand devant le Tribunal fédéral. Au surplus, l'Intendance des impôts lui a fourni, à sa demande, une traduction adéquate de ladite attestation, de sorte qu'il ne saurait prétendre n'en avoir pas compris le sens et le but. Il faut dès lors constater que l'élément subjectif de la contravention prévue à l'art. 131 al. 1 AIFD est également réalisé.

4. Le recourant invoque l'art. 6 par. 2 CEDH et prétend que la sanction fondée sur l'art. 131 al. 1 AIFD et dirigée contre son refus de produire l'attestation d'intégralité dans la procédure ouverte pour soustraction fiscale, violerait son droit à ne pas témoigner contre lui-même et la présomption d'innocence.

BGE 121 II 257 S. 264

a) Selon la jurisprudence récente, la procédure réprimant la soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct (art. 129 et 132 AIFD) est une procédure de caractère pénal (ATF 119 Ib 311 consid. 2e et 2f p. 316-317; 116 IV 262 consid. 3b p. 266-267). Selon la jurisprudence, le droit de ne pas témoigner contre soi-même est un principe général de la procédure pénale issu de l'art. 4 Cst. (ATF 109 Ia 166 consid. 2b p. 167-168; ATF 106 Ia 7 consid. 4 p. 8-9). Il permet à un accusé de se taire sans qu'il en découle pour lui de désavantage. Cependant, le Tribunal fédéral ne pouvant revoir la constitutionnalité du droit fédéral (art. 114bis al. 3 Cst.), il ne peut se fonder sur le principe constitutionnel précité pour déroger au système mis en place par l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ATF 119 Ib 311 consid. 3b p. 319 pour

le principe "ne bis in idem"). L'art. 14 ch. 3 lettre g du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2; ci-après: le Pacte international) prévoit expressément que toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, à ne pas être forcée de témoigner contre elle-même ou de s'avouer coupable. L'art. 6 CEDH ne mentionne en revanche pas expressément un tel droit. La doctrine admet toutefois qu'il se déduit de l'art. 6 par. 2 CEDH (VELU/ERGEC, La Convention européenne des droits de l'homme, Bruxelles 1990, n. 561 p. 470; VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, Zurich 1993, no 488 p. 288). La Cour de justice des Communautés européennes l'a cependant déduit des droits de la défense (art. 6 par. 3 CEDH; arrêt du 18 octobre 1989 en la cause Orkem SA contre Commission de l'Union européenne, 347/87, Recueil de la Jurisprudence de la Cour 1989, ch. 30 et 34 p. 3350-3351). La Cour européenne des droits de l'homme l'a fondé sur l'art. 6 par. 1 CEDH (arrêt du 25 février 1993 en la cause Funke contre France, Publication de la Cour européenne des droits de l'homme, Série A, vol. 256-A, ch. 41-44). b) Les garanties issues des art. 6 CEDH et 14 du Pacte international ne sont applicables que dans une procédure de caractère pénal. Selon l'art. 129 al. 1 AIFD, celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes (lettre b), est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait. Ce montant doit être payé en plus de l'amende. Selon la jurisprudence, celle-ci doit avoir un effet à la fois préventif et

répressif. Par ailleurs, les dispositions concernant la soustraction fiscale s'adressent à tous les citoyens en leur qualité de contribuables et visent à protéger le bien juridique que représente la prétention fiscale de la collectivité publique. Les modalités de cette amende, de même que le montant qu'elle peut atteindre (jusqu'à quatre fois le montant soustrait) en font une peine à laquelle s'appliquent donc les garanties issues de l'art. 6 CEDH (ATF 119 Ib 311 consid. 2e et 2f p. 316-318; cf. aussi arrêt du 24 février 1994 en la cause Bendenoun contre France, Publication de la Cour européenne des droits de l'homme, Série A, vol. 248, ch. 47; arrêt du 21 février 1984 en la cause Öztürk contre Allemagne, op.cit., Série A, vol. 73, ch. 53). Bien que l'amende réprimant la soustraction fiscale selon l'art. 129 AIFD soit une sanction de caractère pénal, tel n'est en revanche pas le cas du rappel d'impôt qui doit être payé en sus de cette amende. Selon la conception actuelle dominante, celui-là ne représenterait pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En effet, il s'agirait de prélever, au cours d'une nouvelle taxation, les impôts qui n'ont pas été perçus à tort. Le rappel d'impôt ne serait ainsi rien d'autre qu'une révision en faveur du fisc de la décision de taxation entrée en force et n'aurait en particulier pas de caractère pénal (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 4ème édition, Zurich 1992, p. 283 et 285; HÖHN, Steuerrecht, 7ème édition, Berne 1993, n. 23-26 p. 593-594; cf. aussi ATF 98 Ia 22 consid. 2 p. 25). Cette conception se retrouve à l'art. 129 AIFD dont le texte allemand évite le terme de "Nachsteuer" qui, en relation avec certaines législations cantonales, peut évoquer certaines fonctions pénales. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (KÄNZIG/BEHNISCH, op.cit., n. 147 ad art. 129; BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, p. 152). c) Cependant, même si le rappel d'impôt n'est pas une peine au sens de l'art. 6 CEDH, la procédure en soustraction fiscale, au cours de laquelle il est fixé selon l'art. 129 al. 1 AIFD, a en revanche un caractère pénal. Il faut dès lors se demander s'il est possible, au sein d'une telle

procédure, de contraindre le contribuable à fournir les renseignements nécessaires à la détermination dudit rappel. aa) L'autorité compétente dans la procédure en soustraction fiscale a les mêmes droits, obligations et pouvoirs que l'autorité de taxation (art. 89 à 91 AIFD applicables par renvoi de l'art. 132 al. 2 AIFD). Elle ne jouit notamment pas des pouvoirs d'investigation particuliers appartenant à une autorité pénale, tel le droit d'interroger des témoins, de procéder à des perquisitions ou d'ordonner des mesures de surveillance, sous réserve toutefois du cas exceptionnel de l'intervention des organes spéciaux d'enquête prévus à l'art. 139 AIFD. De plus, le fardeau de la preuve est réglé de manière identique dans les deux procédures. Ainsi, l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables alors que le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale (BLUMENSTEIN/LOCHER, op.cit., p. 351 avec les références à la jurisprudence). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures; il incombe en revanche à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés (ATF 72 I 42 consid. 2 p. 46; RIVIER, op.cit., p. 309; HÖHN, op.cit., n. 16 p. 568 et n. 28 p. 574). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations; il doit justifier l'origine des montants non déclarés et il peut même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (art. 89 al. 2 2ème phrase AIFD). Le contribuable n'est cependant pas contraint de témoigner contre lui-même car la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés ou de rapports contractuels avec certaines personnes incombe à l'autorité fiscale. Il doit uniquement donner des indications concernant les éléments non déclarés dont l'existence a déjà été établie par l'autorité fiscale. Il est ainsi traité comme tout contribuable tenu à collaborer dans la procédure de taxation. Le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne saurait ainsi être invoqué pour se libérer du fardeau de la preuve d'établir la véracité de ce que l'intéressé a avancé dans sa déclaration fiscale et pour échapper au contrôle de l'autorité fiscale (art. 89 al. 1 AIFD). A cet égard, un tel contrôle ne saurait être considéré comme une violation de la présomption d'innocence dont bénéficie le contribuable.

bb) Des obligations similaires à celles mises à la charge du contribuable par l'art. 89 AIFD ne sont pas inhabituelles en droit administratif. Elles imposent d'informer ouvertement et honnêtement les autorités et existent du reste dans les législations d'autres Etats ou de divers cantons. Le devoir de collaboration du contribuable compense le fardeau de la preuve mis à la charge de l'autorité fiscale. Sans cette obligation, celle-ci pourrait en effet être dans l'impossibilité de procéder à une imposition conforme à la loi et à l'égalité de traitement, en raison de la difficulté à réunir les preuves nécessaires concernant la situation financière de l'intéressé. Le législateur aurait certes pu prévoir d'autres moyens d'atténuer la rigueur du fardeau de la preuve mis à la charge de l'autorité fiscale, comme par exemple l'affaiblissement des exigences de preuve ou le renversement du fardeau de la preuve; le devoir de collaboration est cependant la solution la plus "douce" (GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème édition, Berne 1983, p. 282 ss). Par ailleurs, si l'on admettait que le contribuable puisse se taire dans la procédure en rappel d'impôt, l'ensemble de la procédure de taxation serait compromise; il suffirait en effet au contribuable d'invoquer sa propre soustraction fiscale pour échapper à ses obligations et rendre tout contrôle plus laborieux si ce n'est impossible (cf. KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994, Berne 1994, p. 102). Tel ne peut être ni le sens ni le but des art. 6 CEDH et 14 du Pacte international. cc) Il existe en droit administratif un grand nombre d'obligations qui permettent notamment de confondre l'auteur d'une infraction et auxquelles l'intéressé ne peut se soustraire en prétendant qu'il s'incriminerait lui-même. Ainsi par exemple, l'art. 33 al. 3 de l'ordonnance du 27 août 1969 sur la construction et l'équipement des véhicules routiers (OCE; RS 741.41) impose à certains véhicules d'être équipés de tachygraphes. Bien que cette obligation puisse le cas échéant permettre d'accuser le conducteur de violati-

on des prescriptions concernant la durée du travail et du repos ou les limitations de vitesse, celui-là peut être amendé s'il ne maintient pas le tachygraphe en fonction (art. 85 OCE). De plus, en cas d'accident, il ne peut pas s'opposer à la remise de cet appareil sous prétexte qu'il s'accuserait ainsi d'une infraction. Il en va de même des devoirs incombant aux automobilistes en cas d'accident puisque même si ceux-là servent notamment à déterminer les responsabilités pénales des intéressés (art. 51 de la loi fédérale du 19 décembre 1958 sur la

circulation routière [LCR; RS 741.01]), leur violation est punissable en vertu de l'art. 92 LCR. La peine attachée au refus de se soumettre à la prise de sang (art. 91 al. 3 LCR) est un autre exemple particulièrement explicite. Cette sanction concerne en effet la violation d'un devoir ayant comme unique but de s'assurer que le conducteur en état d'ébriété pourra être poursuivi et condamné. Malgré cette conséquence, le refus de se soumettre à la prise de sang est punissable, ce qui est d'ailleurs admissible au regard de la Convention européenne des droits de l'homme (VILLIGER, op.cit., n. 488 p. 288 et les références citées). On peut aussi citer les différentes dispositions en matière de protection de l'environnement qui obligent l'exploitant d'installations à annoncer les incidents qui y surviennent. Bien que le fait de causer une pollution puisse conduire à l'ouverture d'une procédure pénale, l'Etat peut punir les violations des devoirs d'annoncer afin de protéger l'équilibre écologique (cf. par exemple l'art. 22 al. 3 en relation avec l'art. 71 de la loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux [LEaux; RS 814.20]). De même, il doit être possible d'obliger le contribuable, sous peine de sanction pénale, à fournir des renseignements sur ses rapports financiers même s'il devait ainsi dévoiler une soustraction fiscale. dd) Au vu de ce qui précède, ni le droit de se taire ni la présomption d'innocence issus de l'art. 6 CEDH ne s'appliquent à l'obligation de collaborer faite au contribuable dans le cadre de l'établissement de ses éléments imposables, que ce soit au moment de la taxation ou lors de la détermination du rappel d'impôt dans une procédure pour soustraction fiscale. d) En l'espèce, le recourant a déposé des déclarations d'impôt incomplètes pour les périodes de taxation 1985-1986 à 1991-1992. L'autorité fiscale a établi, par ses propres moyens, que l'intéressé n'avait pas déclaré les investissements effectués auprès de P. et de la société E. Soucieuse de procéder à un contrôle plus complet des déclarations fiscales en cause, elle a demandé au recourant de fournir des précisions au sujet de ces investissements. Le recourant ayant indiqué que ceux-ci avaient été effectués par l'intermédiaire de la banque S., établissement dont il n'avait jamais fait mention auparavant dans ses déclarations d'impôt, l'autorité fiscale l'a alors prié d'établir au moyen de l'attestation d'intégralité, qu'il avait annoncé l'entier de ses relations d'affaires avec cette banque. Ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, le fisc pouvait demander au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ce que lui-même affirmait et contrôler ses dires sans pour autant violer le droit de ne pas

témoigner contre soi-même et la présomption d'innocence.
e) La jurisprudence des instances européennes mentionnées ci-dessus (consid. 4a) n'est pas contraire à la solution retenue par le Tribunal fédéral. En effet, la Cour européenne des droits de l'homme a admis que les autorités douanières françaises avaient violé le droit à un procès équitable en tentant, au moyen d'amendes et d'astreintes, de contraindre une personne à fournir les preuves d'infractions dont les autorités supposaient l'existence (arrêt du 25 février 1993 en la cause Funke contre France, Publication de la Cour européenne des droits de l'homme, Série A, vol. 256-A, ch. 41-44 p. 21-22). La Cour de justice des Communautés européennes a adopté une position semblable en admettant que "la Commission est en droit d'obliger l'entreprise à fournir tous les renseignements nécessaires portant sur des faits dont elle peut avoir connaissances et à lui communi-

quer, au besoin, les documents y afférents qui sont en sa possession, même si ceux-ci peuvent servir à établir, à son encontre ou à l'encontre d'une autre entreprise, l'existence d'un comportement anticoncurrentiel". Cependant, "la Commission ne saurait imposer à l'entreprise l'obligation de fournir des réponses par lesquelles celle-ci serait amenée à admettre l'existence de l'infraction dont il appartient à la Commission d'établir la preuve" (arrêt du 18 octobre 1989 en la cause Orkem SA contre Commission de l'Union européenne, 347/87, Recueil de la Jurisprudence de la Cour 1989, ch. 34 et 35 p. 3351). En l'espèce, le recourant a été contraint de produire l'attestation d'intégralité uniquement lorsque les autorités fiscales connaissaient déjà les relations contractuelles qui le liaient à la banque S., de même d'ailleurs que les montants investis auprès de P. et soustraits au fisc. Par conséquent, l'obligation imposée au recourant était tout à fait admissible au regard de la jurisprudence précitée des instances européennes. Il faut encore relever que, selon la Cour européenne des droits de l'homme, l'art. 6 CEDH n'exclut pas un renversement du fardeau de la preuve en défaveur de l'inculpé dans une procédure pénale, si l'Etat tient compte de manière adéquate de la signification du comportement punissable en cause et offre à l'intéressé la possibilité d'utiliser largement les droits de la défense (Villiger, op.cit., n. 488 p. 288 et les références citées). Dans le cas particulier, il ne s'agit cependant pas d'un renversement du fardeau de la preuve mais plutôt de l'obligation de collaboration imposée

au contribuable de la même manière que dans la procédure de taxation. f) Certes, la doctrine majoritaire est d'un avis différent de celui soutenu par le Tribunal fédéral (cf. notamment: BLUMENSTEIN/LOCHER, op.cit., p. 402 et les références citées à la note 4; DONATSCH, Gedanken zur Revision des kantonalen Steuerstrafrechts, Revue fiscale 47/1992 p. 464; KÄNZIG/BEHNISCH, op.cit., n. 37 ad art. 132). Il faut à cet égard relever que même si les auteurs traitent des effets des garanties issues de la Convention européenne des droits de l'homme sur la procédure en rappel d'impôt, ils ne se concentrent que sur quelques aspects particuliers. Ils ne procèdent pas à une analyse détaillée du droit de ne pas s'incriminer en relation avec le rappel d'impôt et l'obligation de collaborer dans la procédure de taxation, de même que de la jurisprudence des instances européennes. Par ailleurs, il est vrai que le rapport de la commission d'experts au Conseil d'Etat du canton de Zurich mentionné ci-dessus (consid. 4c/bb) traite partiellement de la question mais il retient une solution qui se fonde uniquement sur le critère purement formel consistant à distinguer selon que la procédure en rappel d'impôt (dans laquelle le contribuable serait tenu de collaborer) est liée ou non à la procédure pénale pour soustraction fiscale (dans laquelle le contribuable pourrait refuser de collaborer) [KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, op.cit., p. 37, 80, 87 et 102], ce qui n'est guère satisfaisant.

5. Le recourant se plaint encore d'une violation du principe "ne bis in idem" consacré par l'art. 4 du Protocole no 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101.07; ci-après le Protocole). Il prétend avoir été sanctionné pour son refus de produire l'attestation d'intégralité, à la fois par la décision attaquée et par la décision susmentionnée du 21 avril 1993 fixant les rappels d'impôt et amendes. a) Selon l'art. 4 ch. 1 du Protocole, "Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat". L'application de ce principe suppose que la procédure soit dirigée contre la même personne, qu'il s'agisse du même comportement condamnable, que celui-ci ait fait l'objet d'une première procédure et que les biens juridiquement protégés soient les mêmes (ATF 119 Ib 311 consid. 3c p. 319-320). En outre, des procédures disciplinaires séparées sont autorisées (VILLIGER, op.cit., n. 664 p. 395).

b) L'art. 131 al. 1 AIFD réprime une violation des obligations de procédure du contribuable. Le bien juridiquement protégé est la bonne exécution de la taxation qui est mis en danger par le comportement récalcitrant du contribuable. La sanction vise à contraindre celui-ci à suivre les injonctions qui lui sont faites lorsqu'il n'obéit pas à une obligation qui lui est prescrite par un acte administratif (MOSSU, op.cit., p. 32; KÄNZIG/BEHNISCH, op.cit., n. 1 et 6 ad art. 131). L'art. 129 al. 1 AIFD protège la créance fiscale en tant que fortune de la collectivité publique (Archives 59 p. 639 consid. 4b p. 645). Il réprime la soustraction d'impôt en tant que telle. Les biens protégés par les art. 131 al. 1 et 129 al. 1 AIFD sont donc différents, de sorte que chaque infraction peut être sanctionnée séparément sans que le principe "ne bis in idem" ne soit violé. De même, le comportement réprimé n'est pas le même. En effet, la violation d'obligations de procédure au sens de l'art. 131 al. 1 AIFD ne se confond pas avec la soustraction de l'art. 129 al. 1 AIFD, les deux infractions pouvant être cumulées ou réalisées chacune indépendamment de l'autre (cf. le texte de l'art. 131 al. 1 in fine AIFD qui précise: "sans que soit posé l'état de fait de l'art. 129"). Il convient cependant, lors de la répression ultérieure d'une infraction selon l'art. 129 al. 1 AIFD, de tenir compte de la sanction infligée en application de l'art. 131 al. 1 AIFD (KÄNZIG/BEHNISCH, op.cit., n. 25 ad art. 131). c) Dans le cas particulier, l'autorité intimée a confirmé l'amende infligée au recourant selon l'art. 131 al. 1 AIFD, alors même qu'il avait fait précédemment l'objet d'un rappel d'impôt et d'une amende en application de l'art. 129 al. 1 AIFD. Cependant, tant les biens protégés par ces deux dispositions que les comportements sanctionnés sont différents. Même si l'autorité de taxation a mentionné la "récalcitrance" du recourant dans une lettre du 2 mars 1993 accompagnant les projets de décisions d'impôts supplémentaires, cela ne signifie pas qu'elle ait réprimé une seconde fois le comportement du recourant. Au demeurant, il n'est pas interdit de tenir compte des antécédents d'un délinquant lors de la fixation d'une peine (art. 63 CP). Dans le cas particulier, l'amende infligée au recourant a été fixée à une demi-fois l'impôt soustrait, ce qui paraît modéré. Dès lors, le principe "ne bis in idem" n'a pas été violé et le grief du recourant doit être écarté.

6. A titre subsidiaire, le recourant prétend que la quotité de l'amende qui lui a été infligée pour son manque de coopération aurait été fixée arbitrairement.

a) L'amende doit être arrêtée dans chaque cas selon une appréciation adéquate, de sorte que tous les aspects particuliers, tels que l'importance de la faute et les circonstances personnelles, notamment financières, du contribuable soient pris en compte. L'amende doit représenter une sanction efficace, et non pas seulement une mesure "bagatelle" (Archives 56 p. 137 consid. 3a p. 139-140). En outre, selon la Circulaire no 10 de l'Administration fédérale des contributions du 9 décembre 1987: Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions, "L'amende minimale ne devrait en règle générale pas être inférieure à 50 francs. Si le contribuable commet une nouvelle infraction au cours de la période fiscale suivante, le taux de l'amende sera doublé. Il est recommandé d'infliger des peines plus élevées aux contribuables récalcitrants." (Archives 56 p. 356). b) L'autorité intimée a astreint le recourant au paiement d'une amende représentant le montant maximum autorisé par l'art. 131 al. 1 AIFD. Elle s'est fondée, d'une part, sur le fait qu'il avait menacé de délocaliser son entreprise et de quitter le canton de Berne, et, d'autre part, sur son comportement qui permettait de supposer qu'il aurait soustrait d'autres éléments de fortune et de revenu. A cet égard, il faut préciser que l'art. 131 al. 1 AIFD vise uniquement la violation d'obligations de procédure et non la répression d'une soustraction d'impôt, au demeurant non établie. Au surplus, le second motif invoqué par l'autorité intimée viole la présomption d'innocence dont bénéficie le recourant car aucune preuve ne permettait d'établir l'existence d'autres soustractions d'impôt. Il ne fait en revanche pas de doute que le recourant a cherché à influencer la procédure à son avantage, essentiellement par les pressions qu'il a voulu exercer par l'intermédiaire du maire de sa commune et du délégué à la promotion économique du canton de

Berne. Ce fait doit donc être retenu à sa charge. L'intéressé prétend aussi n'avoir pas compris le but de la procédure et se plaint de la contrainte qu'aurait exercée l'Intendance des impôts en le menaçant, dans une lettre du 25 novembre 1991, de procéder à une taxation d'office. Cependant il a lui-même invoqué la possibilité d'une telle taxation pour justifier son refus de produire l'attestation d'intégralité; ses griefs sont donc particulièrement mal fondés. Par ailleurs, le fait qu'il ait perdu les investissements effectués auprès de P. n'est pas non plus un motif de réduction de l'amende; celle-là n'est en effet pas liée au succès des opérations financées par les montants

soustraits. Enfin, l'amende doit tenir compte de la situation financière du contribuable; elle ne saurait être modeste car la sanction doit être efficace. Il suffit à cet égard de mentionner les revenus déclarés du recourant: en 1985-1986: 346'792 fr.; en 1987-1988: 616'157 fr.; en 1989-1990: 904'368 fr. Il faut en revanche relever que l'autorité n'a pas tenu compte des éléments favorables au recourant. D'une part, il n'était pas, semble-t-il, un récidiviste, l'amende en cause apparaissant ainsi comme exceptionnelle; d'autre part, il était en droit de mettre en doute la légalité de l'attestation d'intégralité puisqu'il n'existait alors aucune jurisprudence sur cette question. c) Au vu de tous ces éléments, le montant de l'amende infligée au recourant apparaît comme trop élevé. L'autorité intimée devra donc réexaminer la quotité de la sanction en tenant compte aussi bien des éléments à charge que de ceux à décharge. Elle veillera aussi à entendre personnellement le recourant et à assurer, à sa demande, la publicité du procès. Il devient dès lors inutile d'examiner plus avant si cette autorité a, ainsi que le prétend l'intéressé, violé ces deux garanties de procédure lors de sa première décision.