

VD_OMNI FI.1992.0079 vom 25. August 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0079

FR: VD_OMNI FI.1992.0079 du 25 août 1994

IT: VD_OMNI FI.1992.0079 del 25 agosto 1994

Regeste

c/ACI | Procédure en cas d'absence des rec. à l'audience en mat.d'amende;secret fiscal en cas de jonction des causes;déclinatoire;reprises sur valeur locative;dépenses privées;amort.excessifs;tent. de soustraction confirmées.

Erwägungen

E. 3

décembre 1990, le recours des époux A. _____ est donc tardif. b) L'art. 101 al. 3 ancien LI prévoyait la recevabilité des recours tardifs adressés dans le délai de trente jours dès la cessation de l'empêchement, si le contribuable établissait que, pour cause de service militaire, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs impérieux, il avait été empêché de déposer son recours en temps utile. L'art. 99 al. 4 AIFD a un contenu identique. Selon la jurisprudence de la CCRI, le délai de recours de trente jours fixé à l'art. 101 al. 2 ancien LI était impératif et ne pouvait être restitué qu'aux conditions de l'art. 101 al. 3 ancien LI (prononcé CCRI no 90/50, du 28 juin 1991 et les références citées). Un tel délai constitue en effet une condition essentielle du système de recours, visant à garantir la sécurité des décisions administratives, de sorte qu'en dehors des cas expressément prévus à l'art. 101 al. 3 ancien LI, la CCRI n'admettait comme motif impérieux pouvant justifier la restitution du délai de recours qu'un événement imprévu et imprévisible mettant le recourant dans l'impossibilité de procéder. Cette interprétation était conforme à celle donnée à l'art. 99 al. 4 AIFD par les autorités judiciaires selon laquelle seuls des états de fait ayant effectivement empêché le contribuable d'accomplir un acte déterminé en temps utile justifient la réouverture du délai, des empêchements passagers étant compris dans le délai. Aucun des motifs prévus aux art. 101 al. 3 ancien LI et 99 al. 4 AIFD n'est réalisé en l'espèce. Les recourants ont certes allégué que leur fils D. _____ était en traitement médical lorsqu'il a reçu les plis recommandés. Ils ne prétendent toutefois pas que la maladie pour lequel ce dernier était soigné l'aurait empêché de leur remettre ces plis. Cette circonstance importe d'ailleurs peu dans la mesure où c'est bien la notification au mandataire des contribuables qui est déterminante en matière fiscale (cf ATF 113 Ib 296) et que ce dernier n'invoque aucune circonstance particulière qui l'aurait empêché d'interjeter un recours dans le délai légal de trente jours. On relèvera tout au plus que la notification, notamment par voie postale, est réputée venir à chef par la remise de la décision à la demeure du destinataire, indépendamment du fait que ce dernier ait effectivement eu en main le pli qui contenait la décision (ATF 115 Ia 17; ATF 109 Ia 18; Grisel, Traité de droit administratif, p. 876 et les références citées; voir aussi art. 22 al. 1 CPC, par analogie). On ne saurait dès lors voir dans la maladie pour laquelle le fils des recourants était en traitement un motif justifiant la restitution du délai de recours. Dans un argument subsidiaire soulevé dans leur mémoire de recours, les recourants considèrent que l'avis interruptif de la

prescription de l'action en révision que l'Administration cantonale des impôts leur a adressé en date du 19 décembre 1990 les aurait dissuadés de recourir dans la mesure où il pouvait donner à penser que la procédure de contrôle fiscal n'était pas terminée. Cet avis se justifiait en ce qui concerne la taxation 1983-1984 pour l'impôt cantonal et communal qui n'était encore que provisoire au 15 décembre 1990, le litige faisant l'objet d'une proposition de règlement sur laquelle les recourants devaient encore se prononcer. On ne voit d'ailleurs pas en quoi il pouvait faire naître chez les contribuables ou leur mandataire, habitué des procédures fiscales, le sentiment que le délai de recours contre les autres décisions notifiées le 3 décembre 1990 était suspendu, celles-ci mentionnant clairement les voie et délai de recours. On ne saurait dès lors voir dans l'avis interruptif de la prescription adressé aux contribuables un motif impérieux justifiant la restitution du délai de recours. c) En présence d'un recours tardif, l'autorité de recours n'entre en principe pas en matière à moins qu'elle ne constate que la décision attaquée est entachée de nullité absolue, ce qu'elle peut faire d'office et en tout temps (ATF 97 III 7; ATF 118 III 4; Grisel, op. cit., p. 418 et les références citées; prononcé CCRI no 90/50, déjà cité; voir également Tribunal administratif, arrêt FI 91/080, du 15 février 1993). Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce.

L'Administration cantonale des impôts a rendu des décisions de taxation définitive formellement régulières comportant l'indication claire des voie et délai de recours, après avoir suivi la procédure requise en la matière (art. 91 LI et 88 ss AIFD). Quant aux griefs tirés de l'irrégularité de la notification des décisions de taxation litigieuses, ils ont d'ores et déjà été écartés. Aucune irrégularité n'entache les décisions attaquées et justifie dès lors la restitution du délai de recours. d) Dans un ultime moyen, les recourants considèrent que des éléments essentiels du dossier n'ont pas été pris en considération par l'autorité, ce qui justifierait une révision des décisions de taxation définitive. La révision constitue une exception au principe de la force jugée des décisions qui n'ont pas fait l'objet d'un recours. Aussi ne peut-elle être admise que dans des cas très particuliers, généralement énumérés par la loi. L'art. 107 al. 1 LI est la base légale en matière d'impôt cantonal, prévoit. Cette règle correspond d'ailleurs à celles qui figurent aux art. 137 lit. OJF et 66 al. 2 lit. a et al. 3 PA, applicables en matière de droit fédéral en l'absence de dispositions prévues par l'AIFD (cf à cet égard Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, note 14 ad art. 99 et note 13 ad art. 111; prononcé CCRC 90/61, du 25 juin 1991, dans lequel intervenait déjà la mandataire des recourants). Selon André Grisel (Traité de droit administratif, 1984, p. 944 et les références citées), ce motif de révision recouvre une inadvertance (voir également art. 36 let. d OJF). Il s'agit de l'hypothèse dans laquelle l'autorité intéressée a omis, par mégarde, de tenir compte d'une pièce déterminante pour l'issue du litige ou s'écarte de son sens manifeste (Tribunal administratif, arrêts FI 91/011, du 27 janvier 1992, FI 93/031, du 24 septembre 1993 et FI 93/016, du 10 mai 1994). Dans le cas particulier, les recourants ne précisent pas quels éléments du dossier l'autorité fiscale aurait omis de prendre en considération. En l'absence de toute motivation circonstanciée sur ce point, la demande de révision doit être écartée sans plus ample développement. e) Dans ces conditions, il convient de confirmer les décisions de taxation définitive rendues le 3 décembre 1990 en matière d'impôt cantonal et communal, de même qu'en matière d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1985-1986 à 1989-1990. 5.

L'autorité fiscale a procédé à diverses reprises sur la déclaration d'impôt 1983-1984 des recourants, dont ces derniers contestent le bien-fondé sans autre motivation. a) Considérant l'immeuble que A. _____ occupe avec sa famille comme un immeuble à usage mixte, l'Administration cantonale des impôts a recherché la part de l'immeuble affectée à l'exploitation et celle réservée au

logement du recourant et de sa famille; elle a limité les amortissements sur l'immeuble à la partie commerciale ainsi déterminée selon le taux préconisé par l'Administration fédérale des contributions dans sa notice A 1979 concernant les amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales. Après avoir critiqué la qualification d'immeuble à affectation mixte du bâtiment qu'ils occupent à X. _____, les recourants ne contestent plus le principe même du partage opéré entre la part commerciale et la part privée du bâtiment même s'ils constatent une certaine contradiction entre la décision attaquée qui admet le principe de la répartition et la proposition de règlement qui leur a été faite le 3 décembre 1990, laquelle considère l'immeuble comme un actif commercial. A juste titre au vu de la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct sur ce point. Le Tribunal fédéral a en effet admis qu'il convenait de procéder à un partage de la valeur des immeubles, lorsque leur utilisation était mixte, et de n'attribuer à la fortune commerciale que la partie de l'immeuble servant à l'exploitation de l'entreprise. De même, seule la fraction du bénéfice réalisé correspondant à la partie de l'immeuble utilisée pour le commerce pouvait être soumise à l'impôt (RDAF 1967, p. 247; Archives 40, 339). L'attribution entière à la fortune commerciale ou à la fortune privée ne peut entrer en ligne de compte que si le but privé est insignifiant par rapport au but commercial ou inversement (RDAF 1967, p. 250; RJN 1988, 134). Tel est notamment le cas de l'appartement utilisé par le contribuable, lorsque celui-ci a un intérêt évident à habiter la maison même où il exploite son commerce (Archives 28, 502 et RDAF 1961, 70 confirmé par Archives 35, 304 et RDAF 1967, 247; RJN 1988, 154; ACCR FR 1978-1986 II B No 10; Masshardt/Gendre, op. cit., p. 129; BLStPra, Bd X, p. 286). Le fait que l'immeuble figure dans la comptabilité commerciale n'est à cet égard pas déterminant (ATF du 21 mars 1989 publié in NSTP 1991, p. 42). Dans le cas particulier, les caractéristiques de l'entreprise que dirige le recourant ne commandent pas que ce dernier habite dans les locaux d'exploitation, de sorte qu'aucune circonstance ne justifie une exception à la règle du partage ou de la ventilation. Quant à la répartition opérée à raison d'un tiers pour la part privée et des deux-tiers pour la part commerciale, elle échappe à la critique en l'absence de toute indication précise des contribuables sur les surfaces et les volumes effectivement consacrés à l'exploitation de l'entreprise. Cette qualification appelle un certain nombre de modifications dans les comptes d'exploitation de l'entreprise et dans la déclaration d'impôt des époux A. _____.

Ainsi, les frais de transformation afférents à la partie privée de l'immeuble ne peuvent être considérés comme des charges d'exploitation et c'est à juste titre que l'autorité de taxation les a ajoutés à la valeur de l'immeuble. L'application de la méthode de la ventilation implique également d'importantes modifications notamment au niveau des amortissements admissibles sur l'immeuble puisque l'amortissement sur des biens appartenant à la fortune privée du contribuable, et notamment sur les immeubles affectés au logement, n'est en principe pas autorisé (Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, p. 422 ss; Masshardt, no 17 ad art 22 al. 1 lit. b AIFD). Aussi, est-ce à juste titre que l'autorité de taxation a limité les amortissements à la part commerciale de l'immeuble. La reprise sur ce poste est particulièrement élevée, puisque le recourant a calculé les amortissements sur la valeur de l'ensemble de l'immeuble au 1er janvier de chaque année à laquelle elle a ajouté le coût des travaux de transformation afférents à la partie privée de celui-ci. Pour le surplus, l'autorité intimée s'en est tenue aux taux d'amortissement établis en la matière par l'Administration fédérale des contributions, auxquelles se réfèrent généralement les autorités, qui retiennent un taux d'amortissement de 7 % des ateliers sur le bâtiment et le terrain lorsqu'ils figurent au bilan sous une seule et même rubrique (Notice A/1979

concernant les amortissement sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales). En l'absence de circonstances particulières justifiant l'application d'un taux plus élevé, cette position n'est guère critiquable. L'autorité a d'ailleurs pratiqué de même pour l'amortissement sur véhicules et sur les installations et machines, admettant en supplément des montants de Fr. 2'000.--, respectivement de Fr. 1'350.-- en moyenne afin de régulariser la situation par rapport à l'amortissement de 40 % sur les véhicules à moteur et de 25 % sur les installations préconisé par les normes. Le recours doit donc être rejeté en tant qu'il remet en cause les reprises opérées sur les amortissements sur immeuble. b) L'autorité intimée a également refusé d'admettre la déduction au titre de frais d'entretien du coût des travaux de transformation réalisés sur l'immeuble durant la période de calcul. Là encore, la décision attaquée échappe à la critique. Dans une jurisprudence constante inaugurée par un arrêt du 15 juin 1973, le Tribunal fédéral a en effet considéré qu'en principe, le coût des travaux entrepris immédiatement après l'acquisition d'un immeuble et qui ont pour effet d'augmenter la valeur intrinsèque de l'immeuble au-delà de ce qu'elle était au jour de l'achat ne pouvait pas être défalqué, à moins qu'il ne s'agisse de travaux effectués pour réparer un dommage survenu après l'acquisition (ATF 99 Ib 362, RDAF 1975, p. 177). Dans ce même arrêt, le Tribunal fédéral a encore précisé que ces principes valaient à plus forte raison dans l'hypothèse où le propriétaire entreprendrait des travaux pour des raisons de pure convenance personnelle sans qu'ils soient nécessaires pour maintenir la valeur de l'immeuble et sans qu'ils apportent de plus-value objective (ATF précité, p. 365-366). La teneur des dispositions de droit cantonal étant identique à celle de l'AIFD, la CCRI s'en est toujours tenue, dans l'application des règles cantonales, aux principes dégagés par la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en cette matière dans le cadre de l'AIFD (voir ainsi les prononcés rendus le 7 février 1991 en les causes Br. et Lae.). Le Tribunal administratif ne voit pas de raisons de s'écarter de cette jurisprudence, confirmée à maintes reprises par la suite (ATF 103 Ib 197; RDAF 1982, 118; ATF 107 Ib 22 = RDAF 1982, p. 191; ATF 108 Ib 316; Revue fiscale 1987, p. 270) et appliquée de manière générale par les autorités juridictionnelles des autres cantons (ainsi, Genève, RDAF 1993, p. 432; Fribourg, Recueil CCR 1979 p. 170; Neuchâtel, RJN 1990, 138; Argovie, RDAF 1979, p. 254; Berne RDAF 1975, p. 177 et Schwytz, StE 1988 B.25.6 Nr 9). Aussi, est-ce à juste titre que l'autorité fiscale a refusé de déduire au titre de frais d'entretien le coût des travaux de transformation effectués par A. _____ sur l'immeuble familial peu après son acquisition. Ces travaux ont d'ailleurs consisté pour l'essentiel dans la transformation d'un ancien café-restaurant en un logement familial. Or, selon la doctrine et la jurisprudence, les frais résultant d'un changement d'affectation d'un immeuble ou d'une partie de cet immeuble constituent des dépenses d'amélioration non déductibles au sens des art. 24 LI et 23 AIFD (Känzig, Wehrsteuer, 1982, p. 653, no 164; RDAF 1983, 112 confirmé par prononcé CCRI 7/84, du 30 juillet 1984). Dans une lettre adressée à l'autorité de taxation, la Fiduciaire B. _____ précisait que " l'ampleur des réparations qui ont été effectuées découlait de la vétusté du bâtiment et des dégâts immanquablement apportés par l'exploitation d'un café-restaurant ". Les travaux apportés ont donc apporté une plus-value à l'immeuble qui présentait un important retard d'entretien. Pour toutes ces raisons, le refus d'admettre en déduction les frais liés à la transformation de l'immeuble du recourant est également justifié. c) A. _____ a porté au compte de "prélèvements privés" des montants de Fr. 2'959.50 pour 1981 et Fr. 2'449.85 pour 1982 à titre de cotisations AVS, alors qu'il s'agit d'une charge de l'exploitation. La correction portée à ce titre sur la déclaration d'impôt des contribuables ne prête pas flanc à la critique. d) Les contribuables ont porté au compte

"Frais de représentation" un montant forfaitaire de Fr. 450.-- par mois pour chaque année de calcul en plus des frais effectifs pour des achats de vin et des frais de repas, ainsi qu'une somme de Fr. 3'000.-- au 31 décembre 1982 au titre de frais de représentation des époux A. _____ . L'autorité intimée n'a admis qu'un montant forfaitaire de Fr. 300.-- par mois en sus des frais de représentation effectifs et repris la somme de Fr. 3'000.-- ajoutée en fin d'année 1982. Les recourants ne sauraient se plaindre des reprises effectuées sur ce poste. Ils n'ont en effet à aucun moment tenté de justifier les dépenses forfaitaires engagées mensuellement en plus de certains frais effectifs au titre de frais de représentation. En l'absence de pièces ou de toute autre indication sur la nature des frais engagés à cet effet, l'autorité intimée était en droit de ne pas les prendre en considération. On peut rappeler que les frais de représentation doivent avoir été comptabilisés et prouvés pour que l'on puisse en tenir compte (Archives 11, 43; Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, II, p. 147). Il incombe en particulier au contribuable qui prétend à la déduction de dépenses d'acquisition du revenu d'apporter la preuve de ces dépenses. Le contribuable ne saurait donc simplement invoquer des frais généraux, tels que frais de déplacement, frais de repas, etc., pour que les autorités fiscales doivent les admettre sans autre. Le fisc doit pouvoir se baser sur des pièces justificatives pour qu'il puisse admettre des frais qu'un contribuable peut avoir avec sa clientèle, mais aussi pour les frais qui découlent des relations d'affaires qu'il entretient avec ses fournisseurs. A défaut de justification ou d'une certaine vraisemblance des frais allégués, l'autorité fiscale est habilitée à s'écarter des indications contenues dans la déclaration d'impôt et à procéder par estimation à la fixation des frais d'acquisition du revenu professionnel (ACCR FR 1988 II. E No 4). Par souci de simplification tant à l'égard du contribuable que de l'administration, l'autorité fiscale admet cependant que les frais de représentation puissent être fixés de manière forfaitaire. Ainsi, le contribuable qui n'invoque que des frais professionnels correspondant au forfait n'a pas besoin de les justifier par pièces. Le contribuable ne saurait toutefois cumuler les deux systèmes et faire admettre des déductions justifiées par pièces et d'autre part le forfait (RDAF 1992, 461). En accordant un montant forfaitaire mensuel de Fr. 300.-- au titre de frais de représentation en plus des frais effectifs comptabilisés, l'autorité fiscale s'est donc montrée pour le moins généreuse. Les critiques émises sur ce point par les recourants sont donc infondées. ea) A. _____ a porté en charge dans les comptes d'exploitation le loyer du garage, mais n'a pas reporté le montant correspondant sous chiffre 5d de sa déclaration d'impôt alors qu'il s'agit d'un rendement immobilier qui s'ajoute à son revenu personnel. Il a donc distrait un revenu qui devait normalement être déclaré et imposé comme tel. La reprise effectuée à ce titre ne peut dès lors raisonnablement être contestée. eb) L'autorité fiscale a également porté à Fr. 10'000.-- la valeur locative du logement que le recourant occupe avec sa famille dans l'immeuble d'exploitation et elle a ajouté la différence au revenu déclaré. Cette modification échappe également à la critique. L'art. 20 al. 2 lit. d LI inclut dans le revenu imposable la valeur locative de l'habitation du contribuable dans un immeuble dont il est propriétaire ou usufruitier. La valeur locative correspond à l'avantage économique que le propriétaire retire de son logement. Elle est égale au loyer que le contribuable devrait payer pour une habitation semblable et qu'il épargne puisque l'immeuble lui appartient. Pour ce qui concerne la période de taxation 1983-1984, l'imposition de la valeur locative était régie par le décret du 1er juin 1982 (ayant fait l'objet de l'arrêt du Tribunal fédéral partiellement publié aux ATF 109 Ia 252). Selon l'art. 1er du décret, " la valeur locative se calcule sur la base de l'estimation fiscale de l'immeuble, diminuée d'un abattement de Fr. 80'000.-, en règle générale au taux de 6 %,

exceptionnellement de 7 % au maximum ". La jurisprudence a admis l'application d'un taux de rendement brut de 5 % en présence d'immeubles particulièrement dégradés (BGC printemps 1982, p. 506; prononcés CCRI B. Au., du 4 septembre 1985 et J.-P. Mi., du 13 mars 1991). Dans le cas particulier, l'autorité fiscale a calculé la valeur locative en tenant compte de l'estimation fiscale de l'immeuble arrêtée en 1981 après les travaux de transformation, diminuée de l'abattement fixée par le décret, auquel elle a appliqué le taux de 6 %. On cherche en vain dans le dossier des motifs qui permettraient au tribunal de revenir sur l'application du taux appliqué en l'espèce. En l'absence de toute pièce, que les recourants auraient pu produire dans le cadre de la procédure de réclamation, voire dans le cadre de la procédure de recours, le tribunal ne relève aucun élément qui serait susceptible de diminuer la valeur locative de l'appartement occupé par les contribuables dans l'immeuble d'exploitation. Dans ces conditions, les modifications apportées par l'autorité fiscale étaient justifiées. La valeur locative obtenue selon la méthode du rendement brut calculé à 6 % par rapport à l'estimation fiscale de l'immeuble n'a dès lors pas lieu d'être modifiée. f) L'ensemble des corrections et des reprises effectuées sur la déclaration d'impôt des contribuables pour la période fiscale 1983-1984 s'avèrent ainsi justifiées, ce qui conduit par conséquent au rejet du recours formé contre la décision sur réclamation rendue le 8 juillet 1992 par l'Administration cantonale des impôts concernant cette période. g) Si elle a admis de revenir sur sa taxation d'office, l'autorité intimée a en revanche maintenu l'amende de Fr. 100.-- prononcée le 5 décembre 1983 pour défaut de production de la déclaration d'impôt. Les recourants critiquent également cet aspect de la décision sans toutefois motiver leur recours sur ce point. La violation par le contribuable de l'obligation de fournir tous documents ou informations propres à assurer une taxation exacte (prescrite par l'art. 90 LI de manière générale) est sanctionnée, en droit vaudois, par une amende de 50 à 25'000 francs, prononcée par l'autorité de taxation (art. 130 al. 1 LI; cette règle correspond à celle de l'art. 131 al. 1 AIFD, lequel prévoit cependant des peines de 5 à 10'000 francs d'amende). Si l'on interprète ces dispositions à la lettre, l'infraction de l'art. 130 al. 1 LI est incontestablement réalisée, puisque le contribuable, après avoir été sommé de produire sa déclaration d'impôt, n'a pas donné suite à cette demande dans le délai prolongé imparti à cet effet, de sorte qu'il manquait au dossier le document de base nécessaire à la détermination de son revenu imposable. Les contribuables et sa mandataires n'ont d'ailleurs pu fournir aucune explication convaincante permettant de justifier un tel retard. Au vu des éléments déclarés après coup et des montants qui auraient pu être soustraits, l'infraction revêt un caractère de gravité certain qui justifie à n'en pas douter une amende de Fr. 100.--. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs eu l'occasion d'entériner une amende d'un montant identique pour une infraction d'une gravité semblable (RDAF 1989, 103; pour une présentation de la casuistique relative à l'art. 131 al. 1 AIFD, v. Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, thèse Berne 1991, p. 169). La décision rendue sur réclamation le 8 juillet 1992 doit également être confirmée sur ce point, ce qui conduit au rejet du recours formé par les époux A. _____ contre cette décision. 6. _____ Il reste à examiner le bien-fondé des amendes prononcées à l'encontre des époux A. _____ pour les autres périodes. a) Les contribuables faisaient l'objet de taxations provisoires pour les deux périodes considérées au moment de l'ouverture du contrôle. Seule une amende pour tentative de soustraction peut dès lors entrer en considération en matière d'impôt fédéral direct. Le droit cantonal n'opère pas quant à lui de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force ou non de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 LI est d'ailleurs consommée lorsque le contribuable a accompli les actes

nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction - ou la "tentative de soustraction" au sens impropre du terme du point de vue du droit pénal, cette disposition consacrant une infraction de mise en danger au sens de cette branche du droit -, est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10 %. b) Les prononcés d'amende ont été notifiés aux époux A._____ alors que les tentatives de soustraction qui leur sont reprochées portaient exclusivement sur des éléments du revenu de l'activité indépendante principale de A._____. Or, seul le mari est susceptible de commettre une soustraction d'impôt dans le cadre de l'art. 129 AIFD, l'épouse n'étant à cet égard pas punissable sous réserve d'une participation de sa part à l'infraction (instigation, complicité, essentiellement: v. sur ce point art. 129 al. 3 AIFD; Känzig, op. cit, no 8 ad. art. 13 AIFD). En l'absence d'élément au dossier qui permettrait d'établir une quelconque participation intentionnelle de Mme A._____ aux tentatives de soustraction litigieuses, elle ne saurait dès lors être sanctionnée ni sur la base de l'alinéa premier, ni sur la base de l'alinéa 3 de l'art. 129 AIFD. La solution qui prévaut en droit vaudois n'est à cet égard pas différente. Se fondant sur la volonté claire du législateur et des exigences de principe auxquelles elle répondait, le Tribunal administratif a admis qu'un conjoint ne pouvait pas être sanctionné, dans le cadre de la LI, pour une faute commise exclusivement par l'autre (pour un développement complet de cette question, voir arrêt FI 92/163, du 30 décembre 1993). Il apparaît ainsi en définitive que sous réserve d'une participation de l'épouse à l'infraction au demeurant non établie en l'espèce, seul A._____ est susceptible de faire l'objet d'une amende. Si elles venaient à être confirmées, les décisions attaquées devraient être corrigées en ce sens que A._____ est seul débiteur des amendes qui pourraient être mises à sa charge. c) En droit fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Archives 52, 454; 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante n'est pas encore entrée en force (art. 131 al. 2 AIFD). Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal sous réserve on l'a vu du traitement fiscal réservé à la soustraction commise avant la fin de la période de taxation (cf. art. 128 al. 2 lit. a LI). Pour que les éléments objectifs de la soustraction fiscale, respectivement de la tentative de soustraction, soient réalisés, il faut d'abord pouvoir établir que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, soit du revenu ou de la fortune. En procédure de soustraction, il appartient aux autorités fiscales d'apporter la preuve que l'imposition est incomplète et que les montants pris en compte pour fixer les amendes constituent des revenus (ATF du 8 février 1991, publié dans RDAF 1993, 32). Cette règle est atténuée par le principe selon lequel il y a lieu d'exiger du contribuable la preuve du contraire de ce que prétend l'autorité fiscale, lorsque des indices précis rendent très vraisemblable l'état de fait retenu par cette autorité (ibid.). Il est vrai que cette règle paraît avoir été remise en cause au vu d'un arrêt ultérieur du 15 novembre 1991, publié à la RDAF 1992, p. 324 ss, dans lequel le Tribunal fédéral a considéré comme douteux, au regard de l'art. 6 ch. 2 CEDH, un principe (en l'occurrence, celui que renferme l'art. 130 al. 3 AIFD) dont l'application a pour conséquence de présumer la culpabilité du contribuable, avec charge pour celui-ci de démontrer sa

non-culpabilité. Le tribunal examinera en conséquence pour chaque élément soustrait ou considéré comme tel si les conditions d'une soustraction sont réalisées. d) Dans le cas particulier, le contrôle fiscal effectué au domicile des contribuables a mis en évidence plusieurs irrégularités dans la tenue des comptes de l'entreprise individuelle dirigée par A. _____ et dans les déclarations d'impôt que ce dernier a remises au fisc. Ainsi, A. _____ a comptabilisé comme charges des dépenses à caractère privé dans les comptes de l'entreprise. Il a également enregistré dans divers comptes de charges, en fin d'exercice, des montants forfaitaires en plus des dépenses effectives et justifiées par pièces. A. _____ a comptabilisé des loyers pour l'utilisation des locaux d'exploitation sans en déclarer les revenus correspondants dans sa déclaration d'impôt. Il a inscrit l'intégralité des frais généraux tels que frais de téléphone, d'eau, d'électricité, de chauffage et de véhicules dans les charges d'exploitation de l'immeuble alors qu'ils correspondaient en partie à des dépenses privées en violation des art. 20 al. 2 lit. b et 24 LI. L'ensemble de ces opérations ont conduit à une réduction importante du revenu imposable et, partant, de l'impôt normalement dû. Comme cette réduction d'impôt doit être attribuée à des données incorrectes de la déclaration d'impôt, respectivement de ses annexes, les conditions objectives d'une soustraction pour l'impôt cantonal et communal, respectivement d'une tentative de soustraction pour l'impôt fédéral direct sont donc réunies (RDAF 1989, 429). e) On doit encore examiner si l'élément subjectif de l'infraction est réalisé. N'est en effet punissable pour soustraction fiscale au sens de l'art. 128 LI que celui qui obtient une taxation insuffisante en violant ses obligations de manière coupable, soit intentionnellement, soit par négligence. En revanche, pour retenir la tentative de soustraction d'impôt au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD, le contribuable doit avoir agi intentionnellement ou, à tout le moins, par dol éventuel (RDAF 1991, p. 131; voir également Känzig/Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, ad art. 131, rem. 36, p. 553). Selon la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral, la culpabilité (faute), ainsi que la mesure de la peine (amende), doivent, en l'absence de dispositions spéciales contraires (art. 133 bis al. 3 AIFD, par exemple), être analysées selon les principes généraux du droit pénal, les amendes fiscales étant, on l'a vu, de véritables sanctions de nature pénale (StE 1985 B 101.21 no 2; 1986 B 101.1 no 1; RDAF 1991, p. 288). L'art. 333 du code pénal suisse (CP) le précise d'ailleurs expressément s'agissant de l'impôt fédéral direct. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, cette solution découle, en l'absence d'une disposition spécifique, directement de la nature pénale des amendes fiscales. La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Cette preuve est toutefois facilitée en matière fiscale par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21, no 7). Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est censée apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel) (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 no 6; StE 1993 B 101.21 no 12). L'autorité intimée a considéré que c'était à dessein qu'aucune part privée aux frais généraux de l'entreprise n'avait été déclarée dans la rubrique prévue à cet effet dans le questionnaire pour indépendants et déduite dans les comptes d'exploitation. A juste titre. Les contribuables devaient en effet être conscients que des biens usuels tels que le mazout, les véhicules d'entreprise, le téléphone ou l'électricité étaient également

utilisés pour leur propre usage. Ils n'ont pas rapporté la preuve qui leur incombait que ces dépenses avaient un caractère exclusivement professionnel (RFJ 1993, 365). En déclarant dans le questionnaire prévu à cet effet qu'il n'y avait aucune part privée dans les frais généraux de l'entreprise, alors qu'il habite l'immeuble abritant les locaux d'exploitation et profite de certains biens de l'entreprise pour son usage privé, A. _____ a donc intentionnellement soustrait ou tenté de soustraire de son revenu des éléments normalement imposables. A. _____ a également comptabilisé dans les comptes d'exploitation des achats à caractère privé pour des montants respectifs de Fr. 2'605.-- pour 1987 et de Fr. 3'717.-- pour 1988 (achat d'un congélateur, d'un fendeur à bois, de plantes et d'une cheminée de jardin). Or, celui qui comptabilise au titre de frais commerciaux des dépenses privées sait que ces dépenses ne peuvent être considérées comme des dépenses commerciales (StE 1993 B 101.21 no 12). Le fait de faire passer en charge d'exploitation des frais privés ne peut donc s'expliquer que par la volonté des contribuables de diminuer leur charge fiscale (Känzig, Kommentar, n° 14 ad art. 131 AIFD; Behnisch, op. cit., p. 269 et les références citées). Dès lors que les fiches comptables de l'entreprise étaient tenues par A. _____, l'infraction a bien été commise dans le chef du recourant en ce qui concerne ces montants. B. _____ s'est abstenu de les corriger et ne pouvait ignorer l'existence d'une part privée aux frais généraux d'exploitation; à ce titre, il a également participé à l'infraction commise par son mandant. A. _____ a également comptabilisé des amortissements qui s'écartent sans justification objective des normes édictées par l'Administration fédérale des contributions et jugées conformes à l'usage commercial. Dans la mesure où certains amortissements ont été opérés en sa défaveur, on peut difficilement voir dans la pratique suivie dans ce domaine une intention délibérée de tromper le fisc. Les montants repris en diminution du revenu imposable étant plus importants que ceux repris en augmentation de celui-ci, cet élément reste toutefois sans incidence sur le montant total de l'impôt soustrait. Aussi ne justifie-t-il pas une appréciation différente de l'infraction. Enfin, l'autorité fiscale a repris des montants importants sur des frais forfaitaires. On peut admettre avec l'autorité fiscale que le recourant rencontre des frais de représentation autres que ceux liés à l'achat de vin qui ont été comptabilisés sur la base des factures encaissées. En revanche, la comptabilisation de frais forfaitaires de Fr. 700.-- par mois pour 1985, respectivement de Fr. 500.-- par mois pour les années de calcul ultérieures, pour chacun des époux en plus des frais effectifs déjà comptabilisés et du montant forfaitaire de Fr. 450.-- par mois admis par l'autorité fiscale au titre de frais de représentation est manifestement exagéré s'agissant d'une petite entreprise qui de l'aveu même des recourants, emploie en plus du recourant et de son fils, un seul et unique employé. A. _____ n'a à aucun moment tenté d'établir l'étendue des frais de représentation que lui-même et son épouse doivent assumer annuellement dans le cadre de l'entreprise. Au vu de l'importance des montants concernés, cette manière d'agir ne peut s'expliquer que par la volonté du contribuable de diminuer sa charge fiscale dans une mesure allant largement au-delà des dépenses réellement indispensables. f) Les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction d'impôt, à forme de l'art. 128 LI, respectivement de la tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD) sont ainsi réalisés. Partant, les amendes sont justifiées quant à leur principe. Reste à examiner leur quotité. 7. a) En cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lit. b LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral soustrait (art. 129 al. 1 AIFD). L'AIFD réprime, à l'art. 131 al. 2 AIFD, la tentative de soustraction par une amende de Fr. 20.- et Fr. 20'000.-. Les dispositions générales du

droit pénal s'appliquent à la détermination du montant de l'amende (art. 333 CP; StE 1986 B 101.1 No 1; Tribunal administratif, arrêt FI 91/67, du 20 novembre 1992). Selon l'art. 63 CP, la peine doit être fixée d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Dans l'application de cette disposition, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par Stratenwerth (Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Berne 1989, § 7, no

E. 7

ss) des éléments qui devraient guider le juge dans sa détermination de la peine à infliger (ATF 116 IV 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43; ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). L'art. 48 al. 2 CP précise la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (ATF 114 Ib 27). b) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en décembre 1987 des instructions destinées à faciliter la fixation du montant de l'amende et à unifier les pratiques cantonales (Circulaire no 10 de l'AFC 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 Archives 56, p. 344 ss, ci-après : les instructions fédérales); ces instructions contiennent un barème qui prévoit pour les cas ordinaires, c'est-à-dire en l'absence de circonstances justifiant une amende plus forte ou plus faible, une amende fixée en pour-cent du montant de l'impôt soustrait. Ce pour-cent est fonction du rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt dû sur la base d'une taxation correcte. En ce qui concerne la tentative de soustraction, ces directives prévoient que l'amende doit en principe s'élever à la moitié de celle qui serait infligée en cas de soustraction consommée, les circonstances particulières du cas devant toutefois être prises en considération pour atténuer ou aggraver la peine (Archives 56, 355). Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a jugé que ce barème constituait une référence appropriée pour la fixation des amendes, tout en insistant sur le fait qu'il ne devait pas être appliqué de manière rigide; conformément aux principes généraux du droit pénal, ce sont bien plutôt les autres facteurs influençant la fixation de la peine et en particulier les circonstances permettant de déterminer la gravité de la faute qui doivent être pris en considération tout comme les circonstances atténuantes ou aggravantes (ATF 114 Ib 27; voir néanmoins les critiques adressées par Zweifel, in Mélanges Zuppinger, p. 543 ss, et Urs Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, thèse Berne 1991, p. 149 ss). L'autorité ne saurait donc être liée de manière absolue par ces instructions, mais elle doit fixer l'amende de façon appropriée dans le cadre du minimum et du maximum prévu par l'AIFD (Archives 60, 404; RDAF 1993, p. 36). Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives, modifiées le 8 mai 1991 sur un point qui n'est pas déterminant en l'espèce, distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée. La quotité dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. Un tableau récapitulatif, légèrement remanié en août 1992, a été établi à l'intention des taxateurs. Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais

elles constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables, même si l'autorité fiscale ne peut faire abstraction des circonstances du cas d'espèce et des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui sont applicables aux amendes fiscales dans la mesure décrite ci-dessus (art. 63 à 67 CP) (Tribunal administratif, arrêt FI 91/67 précité). ca) En matière d'impôt fédéral direct, les instructions fédérales prévoient en cas de tentative de soustraction que l'amende doit en principe s'élever à la moitié de celle qui serait infligée en cas de soustraction consommée; elles précisent que cette règle ne doit pas être appliquée avec rigidité et qu'elle peut tout au plus constituer le point de départ du calcul de l'amende, lequel doit par ailleurs être apprécié en fonction des circonstances aggravantes et atténuantes (Archives 56, p. 355). Le tribunal constate que pour 1987-1988, le montant de l'impôt soustrait s'élève à Fr. 321.60; le montant de l'amende prononcée de Fr. 300.-- correspond à une fois le montant de l'impôt soustrait. Pour la période suivante, le montant de l'impôt soustrait est de Fr. 6'226.-- alors que le montant de l'amende, arrêtée à Fr. 5'500.--, correspond à 0,8 fois le montant de l'impôt soustrait. Les amendes infligées aux époux A._____ sont donc conformes aux instructions fédérales selon lesquelles, l'amende devrait se monter, en cas de soustraction consommée, à 2 fois le montant de l'impôt soustrait pour l'une et l'autre période fiscale considérée. Il est vrai que les contribuables ont collaboré de manière active au rétablissement des taxations exactes en produisant les pièces requises par l'autorité fiscale et que les montants d'impôt soustraits restent relativement modestes. En revanche, l'élément subjectif de l'infraction, c'est-à-dire la faute commise par le recourant, constitue une circonstance aggravante qui appelle une certaine sévérité de manière à éviter à l'avenir une récurrence du contribuable. On peut en effet souligner que A._____ n'a tenu aucun compte de la décision du 1er septembre 1984 qui attirait son attention sur les irrégularités affectant ses comptes d'exploitation et sa déclaration d'impôt pour la période fiscale. Les irrégularités répétées constatées et la volonté de tromper le fisc qu'elles dénotent justifient que l'on ne s'écarte pas du barème applicable en faveur du contribuable. Au surplus, les enfants du recourant sont majeurs et n'étaient déjà plus à sa charge lors des périodes fiscales déterminantes. Il est propriétaire d'un immeuble à X._____ et dispose de revenus largement au-dessus de la moyenne, même s'il doit rembourser une importante dette hypothécaire. Nonobstant ce dernier élément, la situation personnelle et matérielle du recourant laisse donc à penser que le paiement d'une amende de Fr. 5'800.-- est tout à fait supportable économiquement. L'amende prononcée doit ainsi être confirmée dans sa quotité. cb) La décision attaquée met une somme de Fr. 1'000.-- à la charge des contribuables au titre de frais d'expertise en application de l'art. 91 al. 2 AIFD. Cette disposition permet à l'autorité d'imputer au contribuable qui n'a pas rempli, par sa faute, les obligations qui lui incombent dans la procédure de taxation les frais qui résultent de l'examen de ses livres. Les conditions matérielles entraînant l'application matérielle de cette disposition sont indiscutablement réunies, A._____ ayant présenté tardivement une déclaration d'impôt inexacte. Quant au montant de l'émolument mis à la charge des recourants, il reste relativement modeste au regard du temps consacré par l'inspecteur chargé du contrôle à l'étude des comptes de l'entreprise et au rétablissement de taxations exactes. Aussi, la décision doit dès lors être confirmée sur ce point également. d) En matière d'impôt cantonal et communal, l'autorité a renoncé à prononcer une amende en ce qui concerne la taxation 1985-1986 en raison d'une reprise fiscale très minime. En ce qui concerne la période fiscale 1989-1990, elle a procédé à la majoration de 10 % des éléments imposables. Seule est dès lors litigieuse l'amende arrêtée pour la période fiscale 1987-1988.

Les directives cantonales prévoient, en présence d'une soustraction consommée, ce qui est le cas dans le système de la LI, et lorsque le contribuable a collaboré, comme en l'espèce, que la quotité de l'amende doit être comprise dans une fourchette de 1,5 à 3,5 fois le montant de l'impôt soustrait en cas de soustraction grave. Dans le cas particulier, l'autorité intimée s'est écartée du barème pour tenir compte du caractère provisoire de la taxation, arrêtant la quotité de l'amende à une fois le montant de l'impôt soustrait. Pour les raisons déjà évoquées dans le cadre de l'IFD, il ne se justifie pas de s'écarter encore davantage en faveur des contribuables du barème normalement applicable en cas de soustraction consommée. Il y a dès lors lieu de s'en tenir à l'amende prononcée par l'autorité fiscale et de rejeter le recours formé par les époux A. _____ en ce qui concerne les prononcés d'amende rendus le 7 mai 1991 à leur rencontre, étant précisé que seul A. _____ sera débiteur du montant de l'amende. e) Reste ainsi à examiner le bien-fondé des amendes infligées à B. _____ pour avoir incité A. _____ à commettre une soustraction, respectivement des tentatives de soustraction fiscale. 8. Selon l'art. 130 al. 3 LI, "celui qui, sciemment, incite à une soustraction d'impôt, la facilite ou la favorise par ses conseils ou ses actes, est passible d'une amende de Fr. 500.- à Fr. 50'000.- prononcée par le Département des finances". En droit fédéral, les actes de participation à une soustraction fiscale sont réprimés par l'art. 129 al. 3 AIFD dont la teneur est la suivante : "Celui qui, intentionnellement, décide le contrevenant à commettre les actes et omissions mentionnées aux alinéas 1 et 2, qui lui prête assistance à cet effet ou qui l'aide ou cherche à l'aider à échapper à la poursuite pénale ou à l'application des sanctions est également passible des peines prévues par les alinéas 1 et 2. Les complices et les auteurs de ces infractions peuvent être frappés de peines plus légères que leurs auteurs ou leurs instigateurs." Lorsque l'infraction n'est restée qu'au stade de la tentative, elle est punie d'une amende de Fr. 20.- à Fr. 20'000.- en vertu de l'art. 131 al. 2 AIFD, combiné avec l'al. 3 de cette disposition qui renvoie à l'art. 129 al. 3 AIFD. En l'espèce, l'instruction n'a pas permis d'établir si B. _____ avait joué un rôle incitatif dans le processus décisionnel qui a conduit les époux A. _____ à se soustraire à leurs obligations fiscales pour les périodes considérées. Le tribunal ne retiendra pas à la charge du prénommé la qualification d'instigation. En revanche, il est indéniable que par ses actes ou ses omissions, B. _____ a au minimum "favorisé" ou "facilité" la soustraction commise par ses clients, ou encore leur a "prêté assistance" à cet effet. B. _____ n'a en effet indiqué dans le questionnaire général pour indépendant aucune part privée aux frais généraux de l'entreprise tout en sachant que le contribuable habitait dans l'immeuble d'exploitation et qu'il utilisait des biens de l'entreprise pour son propre usage et celui de sa famille. Il a également omis de reprendre les amortissements comptabilisés par ses mandants, alors qu'ils s'écartaient sans raison des normes généralement appliquées en la matière et qu'en sa qualité de professionnel de la branche, il devait connaître. B. _____ a d'ailleurs reconnu ne pas appliquer les normes généralement admises en matière d'amortissement, attestant par là même du caractère délibéré de son geste. Enfin, il a persisté à ignorer les règles fiscales et comptables usuelles dans la déclaration d'impôt 1989-1990 malgré la mise en garde de l'autorité fiscale intervenue dans le courant de l'année 1989, démontrant ainsi qu'il n'entendait tenir aucun compte des avertissements de l'administration fiscale sur ces différents points. Au vu du caractère répétitif des actes irréguliers et des explications fournies au fisc, il est exclu d'admettre que B. _____ n'a pas agi consciemment et donc intentionnellement. Ce dernier a également adopté à l'égard des autorités fiscales une constante attitude d'obstruction, en requérant de manière systématique des délais pour la remise des

déclarations d'impôt de ces clients alors même que l'administration avait admis de revenir sur une taxation d'office entrée en force. Tous ces actes, en tant qu'ils ont été commis par un mandataire fiscal, possédant la formation d'expert-comptable et donc censé être particulièrement au fait des règles comptables et fiscales, constituent des circonstances aggravantes dans l'appréciation de la culpabilité du recourant (v. instructions fédérales, Archives 56, p. 348 et les références citées). En l'absence de règles précisant les conditions minimales auxquelles peut agir le représentant d'un contribuable devant les autorités fiscales, il convient de se montrer particulièrement sévère dans l'application des règles sur la responsabilité du mandataire (voir en ce sens, BGC, novembre-décembre 1992, p. 1738). Dans le cas particulier, les amendes infligées à B._____ se montent à Fr. 5'000.-- tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct. Compte tenu de la gravité des infractions et irrégularités commises par B._____, les amendes fixées par l'autorité intimée apparaissent tout à fait raisonnables. Il est vrai que le recourant sera touché d'une manière non négligeable dans sa situation patrimoniale, puisqu'il déclare un revenu imposable de Fr. 67'500.- et une fortune de zéro (v. déclaration pour le période fiscale 1991-1992) et qu'une sanction analogue l'a déjà frappé pour une même infraction. Cependant, vu encore une fois la gravité des actes commis par l'intéressé et la volonté affichée de ne pas suivre certaines normes fiscales, vu le degré de diligence élevé qu'on doit pouvoir attendre d'un mandataire spécialisé, il paraît normal que son comportement soit puni avec une certaine sévérité. En conséquence, les amendes de Fr. 5'000.-- sont confirmées, ce qui conduit au rejet du recours de B._____. 9. Au vu de ce qui précède, les recours des Époux A._____ d'une part et de B._____ d'autre part, doivent être rejetés. En application de l'art. 55 LJPA, les époux A._____ supporteront un émolument arrêté à Fr. 2'000.-. Un émolument de justice de Fr. 1'000.- sera mis à la charge de B._____. Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.