

VD_OMNI FI.1992.0100 vom 29. September 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0100

FR: VD_OMNI FI.1992.0100 du 29 septembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1992.0100 del 29 settembre 2000

Regeste

c/ACI | Ristournes versées à des tiers, comptabilisées comme charges, mais non justifiées (refus d'indiquer les bénéficiaires): reprises confirmées, soustraction intentionnelle, distribution dissimulée de bénéfice aux actionnaires (cons. 7).

Erwägungen

E. 1

Les recours des 31 juillet et 16 octobre 1992, interjetés contre les décisions des 6 juillet et 29 septembre 1992, ont été formés par actes écrits et motivés dans le délai légal de trente jours; partant, ils sont recevables en la forme.

E. 2

A titre préliminaire, il s'agit de résoudre la question du droit applicable en matière d'impôt fédéral direct, vu l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Selon la jurisprudence constante du tribunal de céans, la détermination des éléments imposables est arrêtée selon le droit en vigueur au moment de la taxation, soit en l'espèce de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct (AIFD), alors que le droit applicable pour juger s'il y a soustraction est déterminé conformément au principe du droit pénal visant à appliquer la loi la plus favorable (principe de la *lex mitior*; FI 94/106 du 5 octobre 1995, FI 93/101 du 15 mars 1995).

E. 3

a) Il convient ensuite d'examiner poste par poste les diverses prestations appréciables en argent qui n'auraient pas été déclarées: - les frais de représentation; - la rémunération d'administrateur de C. _____; - les ristournes reversées; - les ristournes reçues de F. _____ et E. _____; - les primes d'assurances privées. b) En droit fiscal suisse, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de pertes et profits (art. 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD et 54 al. 1 LI). Il comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir les frais généraux autorisés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre b AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD et 54 al. 1 lettre b LI), ainsi que les amortissements, les provisions et tout avantage procuré à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre c AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD et 54 al. 1 litt. c LI). c) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable (art. 49 al. 1 lettre b AIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. Pour qu'une libéralité constitue une prestation appréciable en argent, la jurisprudence exige la réunion de trois

conditions. Tout d'abord, il faut que la société fournisse une prestation, sans recevoir une contre-prestation équivalente, de sorte qu'elle entraîne un appauvrissement de la société. Ensuite, le bénéficiaire de la prestation doit être un actionnaire ou un tiers le touchant de près, étant entendu que cette prestation n'aurait pas été versée si son bénéficiaire avait été un tiers étranger à la société (ATF du 26 novembre 1981, Arch. 51, p. 541 consid. 2a; ATF 105 Ib 85; Masshardt, Kommentar zur Direkten Bundessteuer, 2ème éd., 1985, ad art. 49, n. 24, p. 289; Känzig, Die Direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), 2ème éd., Bâle 1992, ad art. 49, n. 104, p. 225). Enfin, la disproportion entre prestation et contre-prestation doit être manifeste et clairement reconnaissable pour les organes sociaux de sorte qu'ils aient pu se rendre compte qu'elle représentait un avantage consenti au titulaire des droits de participation ou à une personne proche (Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 265 ss; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne, 1994, p. 241; Känzig, op. cit., n. 73 ss ad art. 49 AIFD). d) Aussi bien en droit cantonal qu'en droit fédéral, l'autorité fiscale est en droit d'exiger 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. 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 (art. 89 al. 2 AIFD, 90 al. 2 LI dont la teneur est quasi identique). Le Tribunal fédéral a en outre jugé que l'obligation du contribuable de donner des renseignements sur ses relations d'affaires ne s'étendait pas aux faits qui servaient uniquement à taxer correctement le partenaire contractuel du contribuable (Arch. 47, p. 493, consid. 4). Ce n'est que lorsqu'il subsiste un doute concernant le bien-fondé d'une déduction que celle-ci doit être refusée, le fardeau de la preuve en cas de déduction devant être supporté par le contribuable. e) Le compte de pertes et profits et le bilan annuel de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce et doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 959 CO). Dans la mesure où ces dispositions sont respectées, le compte de pertes et profits lie à la fois le contribuable et les autorités fiscales (Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 237). En revanche, une comptabilité dépourvue de pièces justificatives ne lie pas le fisc qui peut dans ce cas fixer le bénéfice imposable par voie d'appréciation, en se fondant notamment sur les coefficients d'expérience (ATF 105 Ib 181 cons. 4a). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie en principe d'une présomption d'exactitude; dans ces conditions, le recours aux coefficients expérimentaux n'est admissible que lorsqu'il existe une disproportion manifeste et importante entre les résultats comptabilisés et le revenu qui aurait pu être obtenu, selon l'expérience, sans que le contribuable puisse expliquer cette divergence de manière plausible (ATF 106 Ib 316 consid. 3d; Arch. 49, p. 670; Arch. 56, p. 79, consid. 4b). Il s'ensuit qu'en cas de comptabilité entachée d'une irrégularité formelle, le fardeau de la preuve est renversé. Cela n'exclut cependant pas que le contribuable apporte la preuve de l'exactitude de la comptabilité d'une autre manière. Dans un tel cas, la simple vraisemblance ne suffit toutefois pas, comme l'a justement relevé l'ACI. f) Aux termes d'une circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 8 novembre 1946 (Arch. 15, 141), les pots-de-vin sont déductibles à titre de charges justifiées par l'usage commercial, dans la mesure où la société prouve qu'ils ont été effectivement versés et que ces montants lui ont été nécessaires pour l'acquisition de son bénéfice. La déduction de ces montants n'est admise que si leur justification économique est prouvée et non seulement rendue

vraisemblable, que ce soit par la comptabilité, par un reçu ou d'une autre façon; cette preuve est généralement rapportée par la révélation de l'identité des destinataires et des circonstances ayant justifié ces prestations (Probst, Commentaire de l'impôt fédéral direct, Personnes morales, 1995, p. 158, no 110, et références; StE 1996 B 23.45.1 no 1, arrêt du 7 juillet 1995 du Tribunal administratif fribourgeois). Cette circulaire n'exclut donc pas que la preuve soit rapportée par un autre moyen, à condition toutefois qu'il ne subsiste plus aucun doute sur le versement effectif de la prestation à des tiers pour acquérir des marchés et que la révélation de l'identité des bénéficiaires ne puisse être raisonnablement exigée du contribuable. En cas de versement de commissions secrètes, il est plus important de connaître leur importance économique et les circonstances dans lesquelles elles ont été versées que de connaître leur destinataire. Ce sont ces circonstances qui doivent être prouvées (Raoul Stampfli, *Die Leistung geheimer Kommissionen und ihre steuerrechtliche Behandlung*, thèse Berne 1986, p. 97). Il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier si l'autorité de taxation doit renoncer à exiger les noms des bénéficiaires et se contenter d'un autre mode de preuve pour démontrer l'existence et l'étendue de montants figurant dans les comptes, lorsque le contribuable se trouve dans l'impossibilité de nommer ces bénéficiaires ou lorsque la recherche de ceux-ci entraînerait des frais disproportionnés (Arch. 51, p. 370 consid. 2 in fine qui concerne la déductions des intérêts passifs d'un prêt). g) Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants à titre de dividende dissimulé (FI 94/0106 du

E. 5

octobre 1995; v. aussi Arch. 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (ATF du 4 avril 1995, dans la cause J. et J. SA contre TA VD et ACI). h) Les prestations appréciables en argent peuvent également être constitutives d'une soustraction d'impôt ou, si la taxation n'est que provisoire, d'une tentative de soustraction d'impôt, voire d'une infraction aggravée d'usage de faux en matière fiscale au sens des art. 129bis LI, respectivement 130bis AIFD; le Tribunal administratif ne peut tenir compte de cette dernière circonstance que dans la fixation de l'amende, ce pour autant qu'il retienne l'existence d'une soustraction qualifiée. 4. a) En droit fédéral, la soustraction fiscale est réalisée 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 de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, p. 454; 54, p. 660; 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par l'art. 176 LIFD. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, et d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction

consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est 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, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n°6, et références citées). Relève de l'intention et non de la négligence le cas du dol éventuel. Cette dernière notion recouvre l'hypothèse dans laquelle l'intéressé, ayant conscience du fait que son acte peut déboucher sur le résultat prohibé par la loi, accepte cette éventualité ou s'en accommode. Au contraire, on ne parlera que de négligence consciente si l'auteur, tout en ayant envisagé cette possibilité, part de l'idée qu'elle ne se réalisera pas avant d'agir. La distinction entre ces deux hypothèses est extrêmement délicate à opérer, mais elle est importante, tout au moins dans le cadre de l'impôt fédéral direct où la tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD) n'est punissable que si elle est commise intentionnellement. Quoi qu'il en soit, le point de savoir si le dol éventuel suffit pour prononcer une sanction pour soustraction fiscale intentionnelle n'est pas disputé en doctrine (v. par ex. Moreillon, La procédure applicable à la répression des infractions fiscales : procédure administrative ou procédure pénale ? Ière partie : La question sous l'angle des impôts fédéraux directs, in RDAF 1999 II, p. 54; Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Berne 1991, p. 178 et 223; Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 271; à titre de comparaison, voir quelques exemples dans lesquels le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'une escroquerie ou d'un faux dans les titres commis par dol éventuel: ATF 102 IV 195 et 88; 92 IV 65; pour plus de détails sur la notion de dol éventuel, v. Philippe Graven, L'infraction pénale punissable, Berne 1993, p. 201 ss). Dans l'un des exemples cités, le Tribunal fédéral a retenu que l'auteur avait établi des factures et des lettres commerciales fictives, en admettant que ces pièces permettraient à un tiers d'obtenir un avantage illicite, dont il ignorait au demeurant la nature exacte et concrète; de telles circonstances étaient néanmoins suffisantes pour retenir l'existence d'une infraction intentionnelle de faux dans les titres (ATF 102 IV 195; cet exemple montre qu'un tel raisonnement est parfaitement transposable en droit pénal

fiscal). b) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, la LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner poste par poste les reprises opérées par l'ACI. 5. Les frais de représentation. Durant les années de calcul 1987 à 1990, la société a comptabilisé des frais de représentation que l'autorité intimée a repris aussi bien dans le bénéfice imposable de la société que dans les revenus des actionnaires, à concurrence des montants suivants: Années de calcul 1987 1988 1989 1990 Société A. _____ SA 8'955.- 13'894.- 16'229.- 21'707.- Administrateurs, actionnaires 4'478.- 6'947.- 8'115.- 10'854.- En principe, les frais de représentation versés aux dirigeants d'une entreprise sont justifiés d'un point de vue commercial en raison des produits qu'en retire la société. A cet égard, l'Administration cantonale des impôts a émis des "directives concernant les certificats de salaire" qui traitent notamment des indemnités forfaitaires pour frais de représentation (Revue fiscale 1986, p. 586). Lorsque l'ensemble des conditions posées par ces directives sont remplies, l'administration fiscale admet que le versement d'une indemnité forfaitaire est justifié d'un point de vue commercial. S'il s'avère que la société verse à ses actionnaires ou à ses employés des indemnités pour frais qui ne sont pas conformes à l'usage commercial, elle fait une libéralité au sens des art. 49 al. 1 lettre b AIFD et 58 al. 1 lettre b LIFD (ATF du 22 septembre 1966, Arch. 36, p. 145; RDAF 1988 p. 400). En l'espèce, il y a lieu de confirmer la reprise sur frais de représentation effectuée par l'autorité intimée; cette reprise n'est d'ailleurs pas contestée par les recourants. La reprise étant justifiée, il s'agit d'examiner si les éléments constitutifs de la soustraction fiscale sont réunis. De jurisprudence constante, pour qu'une soustraction soit réalisée, le Tribunal fédéral exige que le caractère de distribution dissimulée de bénéfices soit reconnaissable pour les dirigeants de la société (ATF 113 Ib 25, consid. 2b). En l'espèce, pour les exercices 1987 à 1990, les recourants ont déclaré les montants pris en charge par la société au titre d'indemnités forfaitaires pour frais de représentation de B. _____ (certificats de salaire pour les années de calcul 1987/1988, 10'900 fr. et 12'000 fr.; et 1989/1990, 12'000 fr. et 12'800 fr.). Par contre, aucun certificat de salaire n'atteste de telles indemnités pour C. _____. Etant donné que B. _____ a déclaré de manière insuffisante les indemnités reçues de la société au titre de frais de représentation et que, de son côté, C. _____ ne les a pas déclarées, il y a lieu d'admettre que tous les recourants ont commis une soustraction intentionnelle durant les périodes fiscales 1989/1990 (années de calcul 1987/1988) et 1991/1992 (années de calcul 1989/1990). Par conséquent, la reprise des frais forfaitaires pour les périodes fiscales 1989/1990 et 1991/1992 devrait être assortie de pénalités, dans la mesure où la prestation en argent en faveur de l'actionnaire relève de la soustraction fiscale intentionnelle. Pour les raisons exposées plus loin, ces pénalités seront cependant abandonnées. 6. La rémunération d'administrateur de C. _____. Durant l'année de calcul 1990 (prise en considération pour la période fiscale 1991/1992 encore provisoire), C. _____ a bénéficié de la part de la société d'une rémunération d'administrateur qu'il n'a pas déclarée. Ce montant a été repris par l'autorité intimée sans pénalité. Cette rémunération s'élevait à 48'000 fr. Vu le montant en cause, le recourant ne pouvait pas ignorer qu'il s'agissait d'un revenu imposable et que sa déclaration était incomplète. Partant, il y a lieu d'admettre qu'il a agi intentionnellement. C'est donc à juste titre que la rémunération versée à C. _____ a

été reprise dans les revenus imposables de celui-ci. Cette reprise devrait, elle aussi, être assortie d'une amende. Toutefois, également pour les raisons exposées plus loin, ces pénalités seront abandonnées. 7.

Les ristournes reversées. a) Il est constant que les ristournes reversées à des tiers pour un montant total de 215'200 fr. ont été régulièrement comptabilisées comme cela ressort des fiches comptables produites au dossier le 12 novembre 1996. Toutefois ces charges n'ont jamais été justifiées par pièces pour le motif que cela aurait signifié le suicide commercial de la société. L'ACI soutient, en se basant sur la jurisprudence du Tribunal administratif et sur les règles comptables, que seule l'indication des noms des bénéficiaires apporterait la preuve qu'il s'agit de charges justifiées par l'usage commercial. A défaut de cette indication, la comptabilité est inexacte et par conséquent ces versements doivent être considérés comme une distribution dissimulée de bénéfice aux actionnaires et repris à ce titre. Sur le plan pénal, la situation est différente, relève l'ACI, vu que le fardeau de la preuve incombe alors à l'administration fiscale. En l'espèce, les ristournes reversées ont été comptabilisées comme charges de la société, mais non justifiées par pièces pour les raisons exposées. Il s'agit donc essentiellement d'un problème de preuve. Toutefois, étant donné la nature de ces versements, lesquels ont toujours été effectués de la main à la main, les recourants sont dans l'impossibilité d'établir ici la moindre vraisemblance. Les administrateurs de la société s'appuient sur le jugement pénal du 3 mai 1995 (les condamnant pour faux au sens de l'art. 129bis al. 1 LI) pour justifier le caractère de charge commerciale que devraient revêtir les ristournes versées à leurs clients. Sur l'appréciation des faits retenus, le jugement en question se révèle peu clair, dès lors qu'il tient à la fois pour "constant" que des commissions ont été reversées à des tiers et à la fois comme "crédibles" les explications des accusés selon lesquelles ils ne pouvaient livrer les noms des bénéficiaires de ces commissions. On notera que le juge pénal s'est fondé sur les seules déclarations des recourants, sans procéder à l'interrogatoire de témoins. On soulignera également qu'il n'est pas entré en matière sur la violation du droit comptable. Dans ces circonstances, l'on ne saurait admettre à l'instar du juge pénal que les recourants sont parvenus à justifier le paiement des commissions litigieuses. Un témoignage lors de l'audience du 5 septembre 2000 fait état de milliers de francs qui ont été versés par la société recourante, alors que les montants annoncés par la société s'élèvent à plus de 200'000 francs. Les recourants n'ont donc justifié qu'une part minime des ristournes qu'ils affirment avoir reversées à leurs clients. Etant donné l'importance du montant non justifié, l'autorité de céans considère qu'au regard des règles du droit comptable, le versement de 215'200 fr. par la société recourante au titre de ristournes n'est pas suffisamment établi. Le bénéfice réalisé par une société ne peut être que, soit affecté aux réserves de celle-ci, soit versé sous forme de tantièmes, soit distribué aux actionnaires sous forme de dividendes. Si, comme en l'espèce, des commissions occultes ne se retrouvent pas au bilan de la société, elles sont censées avoir été distribuées aux actionnaires et doivent donc être imposés auprès de ces derniers. Ainsi dans la mesure où le montant de 215'200 fr. n'a pas été reconnu comme charge commerciale de la société, il est censé demeurer acquis à la société et versé aux actionnaires. Il est donc imposable au titre de bénéfice de la société d'une part et de revenu imposable des actionnaires d'autre part. La reprise ces ristournes étant justifiée, il convient d'examiner également si les conditions d'une soustraction d'impôt sont réalisées. Il ressort des déclarations des recourants lors de l'audience du 5 septembre qu'ils avaient l'habitude à l'époque des faits de recevoir des ristournes de la part de leurs fournisseurs et d'en reverser à leur tour à leurs clients. Des sommes d'argent circulaient ainsi de la main à la main selon une pratique bien établie, qui s'était instaurée entre fournisseurs et clients. Cette

pratique a provoqué une perte de matière imposable non négligeable. En procédant de la sorte, les recourants disposaient eux-mêmes, tout comme leurs partenaires, des moyens d'échapper à l'impôt. En ne justifiant pas une partie de leurs charges, ils ont ainsi accepté l'éventualité de bénéficier illégalement d'une réduction sensible de leur charge fiscale. Les recourants ont donc agi à tout le moins par dol éventuel. C'est pourquoi une sanction pour soustraction fiscale intentionnelle doit être prononcée aussi bien à l'encontre de la société que des administrateurs. Néanmoins, et quand bien même ces versements de commissions n'ont pas été justifiés, leur caractère plausible devra conduire à réduire le montant des amendes. S'agissant des périodes fiscales 1991-1992, le tribunal renoncera à une reformation in pejus et confirmera les taxation rectifiées le 1er mai 1996. b) Dans leur mémoire complémentaire du 12 novembre 1996, les actionnaires-recourants invoquent le principe de la bonne foi, en rappelant l'entretien du 23 novembre 1992 qui a réuni les représentants des deux parties et le chef du Département des finances, puis la lettre du 4 février 1993 du chef du Département des finances au conseil des recourants (citée dans la partie faits sous lettre F). Sur les conditions d'application du principe de la bonne foi en droit fiscal (principes consacrés par l'art. 9 de la nouvelle Constitution fédérale du 18 avril 1999), on se réfère à la jurisprudence citée par l'autorité intimée (ATF 110 V 155 consid. 4b; 108 Ib 385 consid. 3b; 99 Ib 101 consid. 4; RDAF 1992, 264; en doctrine voir en outre : Ryser, Rolli, op. cit., p. 62, n. 22; Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort 1998, p. 38). On ne saurait lire dans les propos du chef du Département des finances les assurances dont se prévalent les recourants : les amendes prononcées à l'encontre des actionnaires seraient abandonnées ou rectifiées dans la mesure où les affirmations des recourants devaient se révéler exactes, c'est-à-dire pour autant que la preuve du versement des ristournes à des tiers soit clairement établie. Or, cette preuve n'a pas été apportée. Une réduction des amendes sera néanmoins opérée pour adapter la sanction à la faute retenue.

8. Les ristournes F._____ et E._____. Entre 1985 à 1990, la société a reçu des ristournes qu'elle n'a pas comptabilisées. Ces montants n'ont pas été déclarés non plus par les actionnaires. Ils ont donc été repris également dans les revenus de ceux-ci en tant que prestations appréciables en argent. De jurisprudence constante, les ristournes abandonnées par la société à l'actionnaire constituent pour ce dernier une distribution de bénéfices dissimulée qui doit faire l'objet d'un rappel d'impôts, non seulement auprès de la société, mais aussi auprès des actionnaires. Le contribuable qui omet de les déclarer réalise les conditions objectives de la soustraction (RDAF 1996, p.87; RDAF 1996, p.172; RDAF 1995, p. 47). Or, il est admis en l'espèce que ces montants ont été soustraits intentionnellement. Par conséquent, il y a lieu de confirmer la décision entreprise sur ce point.

9. Les primes d'assurances privées. De 1987 à 1990, des primes d'assurances privées (2'116 fr. en 1987, puis 17'604 fr. les années suivantes) ont été comptabilisées dans les comptes de la société au profit de B._____. L'ACI a procédé à une rectification avec pénalités à l'encontre de l'intéressé. Lorsqu'une société anonyme prend à sa charge des frais privés de l'actionnaire, elle réalise une distribution dissimulée de bénéfices (StE 1994 B. 101.2 n°. 16; RDAF 1995 p. 38; RDAF 1995 p. 418). En l'occurrence, il apparaît clairement que la société a diminué son résultat d'exploitation par des frais généraux qui constituaient en réalité des charges privées. De ce fait, elle a réalisé une distribution de bénéfice dissimulée. Par conséquent, la reprise opérée par l'autorité intimée doit être confirmée. Compte tenu de la nature de ces charges et de leur montant, les intéressés ne pouvaient pas ignorer qu'il s'agissait de frais ayant manifestement un caractère privé et devant être déclarés comme tels. Cette opération relève de la soustraction

intentionnelle. Il n'y a donc pas lieu de réformer la décision sur ce point.

E. 10

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le dernier objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre des recourants. a) En matière d'impôt fédéral direct, la sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. L'art. 175 LIFD prévoit une amende équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/0161 du 22 novembre 1995, consid. 1; voir également Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction, mais au maximum à 20'000 fr. (Arch. 56, p. 355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. b) En matière d'impôts cantonal et communal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière. Selon cette disposition, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lettre b LI). Bien que le droit cantonal ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2 lettre a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10% (FI 91/0076 du 8 juillet 1993 et FI 94/0035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). c) Les dispositions précitées déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Dans un cas d'espèce, pour fixer le montant de l'amende approprié, il faut tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 48 ch. 2 CP, applicable par renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, *op cit.*, p. 464; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987 p. 15; ATF 85 I 261; Arch. 39, 264, consid. 4). En matière d'impôts cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a édicté le 14 août 1992 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives prévoient que la quotité de l'amende 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.

E. 11

. Le montant des amendes est contesté. Les recourants estiment qu'il est disproportionné et que l'on ne saurait, comme l'a fait l'autorité intimée, retenir comme circonstance aggravante le fait qu'ils n'ont pas révélé les bénéficiaires des ristournes. Le tribunal relève tout d'abord que les reprises sur les frais de représentation et sur la

rémunération d'administrateur de C. _____ auraient dû être assorties d'amendes, puisque les conditions d'une soustraction intentionnelle étaient réunies dans les deux cas. Néanmoins, compte tenu du temps écoulé depuis la commission de la soustraction, il décide de renoncer à une reformatio in pejus quand bien même il en a la compétence. Le tribunal retient par ailleurs que, pour l'impôt fédéral direct dû par la société, les taxations sont encore provisoires si bien que seule la tentative de soustraction entre en ligne de compte. Au demeurant, lors de l'audience du 5 septembre 2000, l'ACI a proposé - à juste titre - l'abandon de la majoration d'un quart pour non collaboration. Le tribunal retiendra donc que les recourants ont collaboré aux travaux de redressement, que certaines infractions se sont poursuivies pendant plusieurs années et qu'elles ont donné lieu à des sanctions auprès de la société et de ses actionnaires. Sur le plan financier, la société apparaît dans une phase difficile : si sa situation est stable, des engagements bancaires pour près de 12 millions grèvent lourdement ses résultats et son avenir. Quant à C. _____, il est actuellement à la retraite. Pour tenir compte de manière appropriée de la situation personnelle des recourants et des circonstances évoquées ci-dessus, en particulier à propos des ristournes comptabilisées à la charge de la société, le tribunal réduira sensiblement les amendes, lesquelles seront fixées comme il suit: - en matière d'impôt fédéral direct: A. _____ SA Période fiscale Amende 1987-1988 5'000.-- (tentative) 1989-1990 10'000.-- (tentative) 1991-1992 12'000.-- (tentative) B. _____ Période fiscale Amende 1987-1988 5'600.-- 1989-1990 11'600.-- 1991-1992 11'500.-- C. _____ Période fiscale Amende 1987-1988 5'600.-- 1989-1990 7'300.-- 1991-1992 5'300.-- (tentative) - en matière d'impôts cantonal et communal: A. _____ SA Période fiscale Amende 1987-1988 37'000.-- 1989-1990 76'000.-- B. _____ Période fiscale Amende 1987-1988 9'000.-- 1989-1990 19'000.-- C. _____ Période fiscale Amende 1987-1988 9'000.-- 1989-1990 13'000.-- Pour tous les recourants, la période fiscale 1991-1992 donne lieu à une majoration conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI.

E. 12

Au vu de ce qui précède, un émolument de 5'000 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. Leurs conclusions n'étant que partiellement admises et compte tenu de l'émolument fixé, il n'est pas alloué de dépens.

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