

VD_OMNI FI.1993.0100 vom 28. Oktober 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0100

FR: VD_OMNI FI.1993.0100 du 28 octobre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0100 del 28 ottobre 1994

Regeste

c/ACI et ACIFD | Soustraction portant sur ristournes, frais privés pris en charge par la société (assurances privées, part privée véhicule d'entreprise, frais de voyage). Déductibilité des rappels d'impôt ? Non. Erreur de droit. Révision de la taxation. Réduction de l'amende en raison de la situation financière de la recourante (faillite).

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 28.10.1994 FI.1993.0100

c/ACI et ACIFD | Soustraction portant sur ristournes, frais privés pris en charge par la société (assurances privées, part privée véhicule d'entreprise, frais de voyage). Déductibilité des rappels d'impôt ? Non. Erreur de droit. Révision de la taxation. Réduction de l'amende en raison de la situation financière de la recourante (faillite).

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF ARRET du 28 octobre 1994 _____
sur le recours interjeté par la société A. _____ SA , à X. _____, dont le conseil est l'avocat Christian Bettex, à Lausanne, contre les décisions du 24 mai 1993 du chef de l'Administration cantonale des impôts et de l' Administration cantonale de l'impôt fédéral direct prononçant des rappels d'impôt à l'encontre de la société précitée et lui infligeant des amendes fiscales, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct (périodes fiscales 1987-1988 à 1991-1992).

***** Statuant dans sa séance du 15 février 1994, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, juge J.-P. Kaeslin, assesseur S. Pichon, assesseur Greffier : M. J.-C. Perroud, sbt constate en fait : _____
A. _____ En 1951, C. _____ a été engagé comme apprenti monteur-électricien par B. _____ qui exploitait en raison individuelle, à X. _____, une entreprise d'électricité. Après l'obtention de son certificat de capacité, il a continué de travailler dans cette entreprise au sein de laquelle il est devenu chef monteur en 1958, année de l'obtention de sa maîtrise fédérale. L'entreprise a été transformée en société anonyme en 1969, prenant la raison sociale "A. _____ SA" et se donnant pour but "l'exploitation d'une entreprise d'électricité, ainsi que toutes activités annexes ou similaires, achat et vente en gros ou au détail d'articles d'électricité". C. _____ en a repris seul la direction en 1972, se faisant nommer administrateur unique suite à l'achat de la totalité du capital-actions de Fr. 200'000.- dont il est toujours propriétaire aujourd'hui. Lorsque la conjoncture était encore bonne, A. _____ SA (ci-après: la société) employait une vingtaine de collaborateurs; le personnel administratif se limitait à trois personnes, à savoir une comptable à mi-temps, une secrétaire à plein temps et une apprentie. B. _____ a expliqué à l'audience dont il sera question plus loin que la situation financière de son entreprise s'était récemment sérieusement dégradée; qu'il avait notamment dû réduire l'effectif du personnel de moitié et que les travaux en portefeuille étaient minimes. Compte tenu de la conjoncture peu

favorable, il n'excluait pas de devoir prochainement déposer le bilan. La faillite de la société a été prononcée le 28 avril 1994 (v. FAO du 13 mai 1994). B. Au cours des années 1985 à 1990, C._____ a encaissé personnellement des "ristournes confidentielles" destinées à la société et que celle-ci n'a pas comptabilisées. Ces ristournes provenaient de divers fournisseurs à savoir D._____ SA (Y._____), E._____ SA (X._____ et Z._____), F._____ SA (X._____), G._____ Frères SA (X._____) et H._____ SA (X._____); elles étaient distribuées sous forme d'espèces ou de chèques bancaires. C. Après avoir obtenu des informations de divers fournisseurs, l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI) s'est adressée le 20 mai 1992 à la direction de la société par le biais d'une lettre-circulaire destinée à de nombreuses entreprises du bâtiment. Cette lettre l'informait de l'ouverture d'une enquête générale concernant le phénomène des ristournes. Elle l'avisait du fait qu'elle allait faire l'objet d'un contrôle fiscal et lui impartissait un délai au 15 juin 1992 pour faire savoir si elle entendait, le cas échéant, collaborer au redressement de sa situation fiscale. La société était informée qu'en cas de réponse affirmative, un délai supplémentaire de 2 mois lui serait octroyé pour fournir à l'autorité fiscale un tableau récapitulatif, muni de toutes les pièces utiles, des ristournes perçues pour chacune des années 1985 à 1990, ainsi que d'autres recettes non déclarées ou prestations appréciables en argent effectuées par la société en faveur de l'actionnaire ou de personnes le touchant de près, sans avoir été dûment annoncées. L'ACI mentionnait en outre que sa lettre valait avis d'ouverture d'enquête au sens des art. 133 LI et 132 AIFD. D. La société a fait savoir deux jours plus tard qu'elle entendait collaborer au redressement fiscal et a produit à cet effet, en date du 28 juillet 1992, un tableau récapitulatif accompagné de pièces justificatives émanant des fournisseurs. Etaient également inclus dans ce tableau des rabais provenant d'achats groupés effectués par le biais de I._____, rabais qui avaient en général été bonifiés au chef d'entreprise sous forme d'un chèque remis lors de l'assemblée générale annuelle de cette association. Un contrôle a été effectué les 29 et 30 septembre 1992 dans les locaux de la société; il a porté sur l'ensemble de la comptabilité de la société qui a été examinée principalement sur la base de trois questionnaires qui avaient été remis à la direction le 14 septembre 1992. L'inspecteur a estimé que la comptabilité de la société comportait d'autres irrégularités, en plus des ristournes non enregistrées : la société avait pris à sa charge l'entier des frais d'un véhicule utilisé également à des fins privées par C._____ et son épouse; elle avait payé des primes d'assurances privées de son administrateur, ainsi que d'autres factures non justifiées par l'usage commercial; enfin, elle n'avait pas enregistré dans ses comptes des rendements provenant de la vente de déchets. E. Par lettre du 11 décembre 1992, l'ACI a informé la direction de la société du résultat détaillé de ce contrôle et des rappels d'impôt envisagés, tout en lui impartissant un délai de vingt jours pour faire part de ses observations. Ce document précisait encore que les soustractions d'impôt constatées étaient susceptibles de donner lieu à des amendes, voire à une poursuite pénale. Selon le tableau récapitulatif établi par l'inspecteur fiscal à l'intention de la société, les ristournes ou rabais non comptabilisés, ainsi que les charges injustifiées ou revenus non enregistrés atteignaient les montants suivants: Période fiscale 1987-1988 1989-1990 1991-1992 Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 Ristournes des fournisseurs suivants non comptabilisés : G._____ -- -- 2'801 2'584 2'977 3'656 F._____ -- -- -- 2'144 3'407 1'745 E._____ -- -- 1'325 2'372 3'238 6'655 D._____ 3'672 4'404 3'372 3'936 2'998 6'434 I._____ -- -- 2'683 2'718 2'788 5'941 H._____ -- 13'300 5'436 5'766 3'879 3'423 3'672 17'704 15'617 19'520 19'287 27'854 Dépenses non justifiées par

l'usage commercial : Assurances privées 6'770 3'054 6'404 6'404 18'120 18'120 Part privée
frais de véhicule 3'000 3'000 3'000 3'000 3'000 3'000 Voyages privés 7'675 2'000 -- 6'840 --
-- Cotisation privée -- 1'000 -- -- -- -- Vente déchets 200 200 200 200 200 200 Total des
reprises 21'317 26'958 25'221 35'964 40'607 49'174 Par deux décisions du 24 mai 1993, la
société s'est vu notifier des rappels d'impôt et des amendes, cela tant sur le plan de l'impôt
cantonal et communal que de l'impôt fédéral direct. Ces décisions se fondent sur le tableau
et les indications susmentionnées; la seule différence réside dans le fait que l'autorité fiscale
n'a pas repris la rubrique "cotisation privée". Pour les périodes fiscales 1987-1988 et
1989-1990, la société fait l'objet, sur le plan cantonal et communal, de rappels d'impôt
s'élevant au total à Fr. 19'202.95 et d'amendes représentant un peu plus que ce montant, soit
Fr. 22'500.-. Pour la période suivante, le rappel d'impôt, majoré en application de l'art. 128
al. 2 let. a LI, s'élève à Fr. 25'916.60. En matière fédérale, les rappels d'impôt s'élèvent à Fr.
14'000.- environ, alors que les amendes se montent, au total, à Fr. 12'000.-. Le rapport
(coefficient) entre l'impôt considéré comme soustrait durant chaque période et l'amende y
afférente est légèrement supérieur à 1 s'agissant des deux premières périodes et de 0,6
environ pour la troisième, étant précisé que l'on se trouve, dans ce dernier cas, en présence
d'une tentative de soustraction. Ces décisions comprennent encore, avant la mention des
voies de recours, les indications selon lesquelles "les amendes prononcées pour des
soustractions d'impôt ne sont pas déductibles fiscalement" et "leur montant devra être pris
en considération lors de l'établissement de votre déclaration d'impôt" . G. Les
décisions susmentionnées ont été déférées au Tribunal administratif par le biais d'un recours
déposé le 24 juin 1993 par l'avocat Christian Bettex, agissant pour le compte de la société.
Dans son mémoire, la recourante admet la plupart des reprises fiscales effectuées, à
l'exception de celles se rapportant aux primes d'assurance payées par elle-même. Sur le plan
pénal, elle admet la qualification de soustraction en ce qui concerne les ristournes
encaissées directement par son administrateur, mais la conteste s'agissant des autres
éléments. Elle soutient cependant que la loi fiscale vaudoise ne contient pas de disposition
permettant de sanctionner une personne morale; pour le surplus, elle juge les montants
d'amende fixés par l'autorité intimée comme disproportionnés, reprochant à celle-ci de ne
pas avoir tenu compte de l'ensemble des circonstances en relation avec les faits reprochés et
de mettre en péril son avenir économique. L'Administration cantonale des impôts s'est
déterminée par mémoire du 30 août 1993; elle conclut au rejet du recours. H.
L'Administration cantonale des impôts a également dénoncé C. _____ au Juge
d'instruction cantonal pour infraction aux art. 129 bis LI, 130 bis AIFD et 159 du Code
pénal suisse (CP). Pour cette raison, la société a demandé, par lettre du 18 octobre 1993, la
suspension de la procédure devant le Tribunal administratif au profit de la procédure pénale.
Cette requête a été refusée par décision du magistrat instructeur notifiée le lendemain.
Faisant suite à une mesure d'instruction requise par la recourante, le magistrat instructeur a
consulté le dossier pénal et tiré copie des pièces essentielles qui ont été versées au dossier.
I. Après avoir collecté auprès de l'autorité intimée les pièces manquantes du
dossier et requis de la recourante la production de pièces comptables et de diverses polices
d'assurance, le Tribunal administratif a tenu séance le 15 février 1994, à Lausanne, en
présence de C. _____, de Me Christian Bettex et d'Alan Hughes, représentant l'ACI.
S'agissant de la tenue de la comptabilité de la société, C. _____ a reconnu qu'en principe
il donnait lui-même les instructions nécessaires à sa comptable, tout en précisant qu'il avait
des connaissances fiscales sommaires et que souvent, en réalité, sa comptable travaillait
directement avec la fiduciaire. En ce qui concerne les ristournes, C. _____ n'a pas

contesté qu'il avait agi volontairement en les encaissant personnellement, précisant sur ce point que c'est bien sur ses ordres, le cas échéant, que son employée ne les avait pas incluses dans la comptabilité de la société. S'expliquant sur les diverses formes d'encaissement des ristournes, il a notamment indiqué, en ce qui concerne les rabais octroyés par l'entreprise E. _____, qu'il y en avait deux catégories, à savoir d'une part les notes de crédit ordinaires qui étaient automatiquement passées en compte et d'autre part les autres "notes de crédit" qui étaient accompagnées d'un chèque encaissé directement; celles-ci correspondaient aux ristournes confidentielles qui, selon l'usage, n'étaient pas déclarées. A la question de savoir si l'augmentation entre 1985 et 1990 des montants versés par les fournisseurs ne l'avait pas inquiété, il a répondu qu'il avait toujours considéré ces versements comme des cadeaux d'usage et ne s'était jamais véritablement posé la question de savoir si sa manière de procéder était admissible fiscalement, ni n'avait interrogé sa fiduciaire sur ce point. Pour ce qui est de l'usage des ristournes confidentielles, il a indiqué qu'une partie, estimée à environ 20%, était utilisée directement pour couvrir des frais de l'entreprise (repas de représentation, cadeaux, etc.). Il n'excluait pas que cette proportion ait été même plus importante, étant donné qu'il avait prélevé des montants peu importants pour ses frais de représentation. Il a encore expliqué que les versements reçus de I. _____ n'avaient rien à voir avec des ristournes confidentielles. Ces montants correspondaient à des rabais obtenus sur des achats effectués en commun; ils étaient distribués en fonction du chiffre d'affaires de chaque membre lors de l'assemblée annuelle de l'association. C. _____ profitait en général de cette occasion pour passer un week-end d'agrément avec son épouse à l'endroit où se tenait l'assemblée et il utilisait l'argent distribué pour couvrir ses frais. Sommé de s'expliquer sur les raisons qui avaient présidé à la prise en charge par la société des primes d'assurances ayant fait l'objet du redressement fiscal opéré par l'ACI, C. _____ a été moins clair. Au sujet de l'assurance R. _____ - qui a été déclarée dans sa fortune privée mais dont les primes ont été payées par l'entreprise -, il a déclaré qu'il s'agissait d'une assurance conclue par la société au moment où celle-ci était dirigée par B. _____ et qui a été continuée lors du transfert d'entreprise. Pour ce qui est des trois assurances-vie P. _____, C. _____ a insisté sur le fait qu'elles avaient été conclues dans l'optique de contre-affaires avec cette société d'assurance. Il a en revanche été incapable d'expliquer pourquoi les écritures afférentes au paiement des primes avaient été passées dans les comptes 1***** (primes caisse de retraite) ou 2***** (assurances commerciales) et s'est limité à affirmer que cette question revêtait un caractère purement technique. A propos des frais de voyages, il a déclaré que c'est à tort qu'il n'avait pas contesté les reprises effectuées par l'autorité intimée. En effet, les voyages en cause avaient non seulement un but récréatif, mais également d'étude. Ainsi, sous l'égide de S. _____ qu'il présidait, les participants avaient visité par exemple la T. _____ ou la centrale d'embouteillage des U. _____, à *****. Ces voyages représentaient pour lui une lourde charge car, en tant que président, il les organisait et prenait l'entière responsabilité de leur déroulement. Il a encore précisé qu'il prenait en compte l'entier de ses frais personnels, mais pas ceux de son épouse, ce que confirme la pièce 8 du bordereau déposé le 14 février 1994. Au sujet des frais relatifs à l'utilisation à des fins privées de la voiture d'entreprise, il a affirmé qu'il ne contestait pas la reprise annuelle de Fr. 3'000.-, mais bien le fait qu'on ait traité cet élément comme de la soustraction. Le Tribunal administratif a entendu en qualité de témoins trois installateurs-électriciens, tous chefs d'entreprises du même type que celle exploitée par C. _____. J. _____ a déclaré que le phénomène des ristournes confidentielles remontait à une période très ancienne, puisqu'il en avait déjà bénéficié

lorsqu'il était apprenti. Il a toutefois reconnu que la pratique incriminée avait pris de l'ampleur durant les dernières années. Concrètement, les versements étaient effectués sous forme de chèques et les fournisseurs précisait que "tout était en ordre". Il en déduisait qu'il n'était pas astreint à déclarer les montants en cause, car il avait toujours entendu dire que c'était une pratique admise et que "tout le monde faisait comme ça". Il pensait être d'autant moins attaquant qu'il redistribuait une grande partie des sommes encaissées à ses employés ou les affectait à des frais de l'entreprise (part estimée à 2/3). Il a reconnu toutefois qu'il ne s'était jamais véritablement posé de questions sur le plan fiscal, ni n'en avait parlé à sa fiduciaire. K. _____ (L. _____ SA) a lui aussi reconnu qu'il avait "depuis toujours" encaissé des ristournes confidentielles, précisant que les montants étaient proportionnels au chiffre d'affaires, ce qui, selon lui, expliquait l'augmentation des ristournes durant les dernières années. Concrètement, l'encaissement se passait de la manière suivante: le représentant du fournisseur l'invitait à un repas et lui remettait à cette occasion la ristourne sous forme de chèque ou d'argent liquide en lui disant que c'était confidentiel. Selon lui, en réalité, la confidentialité n'existait qu'entre le représentant et le chef d'entreprise, car tout le monde savait dans le milieu que des ristournes étaient distribuées. En ce qui le concerne, "confidentiel" signifiait qu'il ne déclarait pas le montant et qu'en outre, du côté du fournisseur, rien n'était déclaré non plus. Charles Imoberdorf a enfin indiqué qu'il ne lui était jamais venu à l'idée de poser des questions à sa fiduciaire. M. _____ (N. _____ SA) a déclaré qu'il avait pratiqué le système en cause depuis l'année 1983, date à laquelle il avait repris l'entreprise de son prédécesseur, O. _____. Celui-ci lui avait bien expliqué le phénomène et il avait perpétué cette pratique. En ce qui le concerne, il conservait les montants encaissés dans le bureau de l'entreprise, constituant ainsi une sorte de "caisse noire" qu'il réutilisait pour l'entreprise, raison pour laquelle il n'avait pas le sentiment d'agir de manière critiquable. Il a ajouté qu'il avait tout de même été frappé par le fait que les fournisseurs lui disaient: "Vous ne risquez rien, c'est pour vous; ça vient de Suisse alémanique, c'est en ordre de notre côté, du vôtre aussi". Il a admis qu'il n'avait pas consulté sa fiduciaire, ayant d'ailleurs le sentiment qu'elle préférerait ne rien savoir, et a conclu par cette explication: "Quand on vous donne de l'argent dans un sachet, vous le mettez dans votre porte-monnaie. J'ai été trompé". Me Bettex a plaidé pour la recourante; ses arguments, dont on verra que certains sont différents ou nouveaux par rapport à ceux invoqués dans le mémoire de recours, seront repris ci-dessous. M. Hughes s'est exprimé au nom de l'ACI. Il a notamment expliqué que les actes reprochés à la société avaient été appréciés différemment selon qu'il s'agissait des ristournes non déclarées ou des autres éléments. Pour les premières, l'ACI avait fixé l'amende en se basant sur un coefficient de 1,5, tandis que pour les seconds elle avait appliqué le coefficient 0,5. J. _____ Pour des motifs de procédure, l'ACI a produit le 14 septembre 1994 de nouvelles déterminations remplaçant celles du 30 août 1993. Considérant en droit : _____

1. La société soulève d'abord un argument de principe consistant à soutenir que la loi fiscale vaudoise ne contient pas de base légale suffisante pour infliger une amende à une personne morale, raison pour laquelle les amendes cantonales et communales qui lui ont été infligées sont contestées non seulement dans leur quotité, mais également dans leur principe. Le Tribunal administratif a déjà tranché la question en écartant cet argument. Sa décision, confirmée à plusieurs reprises dans l'intervalle, a été publiée (v. RDAF 1994, p. 69 ss). Le conseil de la recourante a déclaré à l'audience qu'il avait connaissance de cette jurisprudence et il n'a pas plaidé d'arguments nouveaux. Dans la mesure où le tribunal n'entend pas s'en écarter, on se limitera à ce rappel. 2.

a) L'art. 128 LI constitue

le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; il réprime la soustraction consommée par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 let. b). A des conditions similaires, l'art. 129 al. 1er de l'arrêté du 9 octobre 1987 concernant l'impôt fédéral direct (AIFD) prévoit une amende pouvant atteindre jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon l'art. 130 al. 4 AIFD, lorsque l'infraction a été commise dans la gestion d'une personne morale, les pénalités sont applicables à la personne morale. La loi fiscale vaudoise ne contient pas de disposition similaire, mais, on l'a vu, l'art. 128 LI constitue une base légale suffisante pour appliquer le même raisonnement (RDAF 1994, p. 69 ss). Cela étant, pour tenir compte du principe "nulla poena sine culpa", l'autorité doit fixer la pénalité d'après le degré de la faute commise par la (les) personne(s) physique(s) membre(s) des organes de la personne morale (RDAF 1993, p. 72, cons. 1d). En l'occurrence, C. _____ était l'administrateur unique de la société recourante et la dirigeait effectivement; c'est donc en fonction de ses actes que sera examiné ci-après le bien-fondé des amendes litigieuses. 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 ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée sur la base de l'art. 131 al. 2 AIFD. Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal, sous réserve d'une importante exception; la LI n'opère en effet pas de distinction (entre soustraction consommée et tentative) fondée sur l'entrée en force ou non de la taxation. Autrement dit, pour se référer à une notion de droit pénal, l'art. 128 LI consacre 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. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b). Conformément à la définition donnée ci-dessus, la condition objective de la soustraction fiscale consiste en ce que le contribuable obtienne ou tente d'obtenir une taxation insuffisante en violant l'une des obligations que la loi lui impose, soit en cachant des faits importants pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexacts sur les faits importants pour déterminer celle-ci. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable - ou l'organe, quand est en cause une soustraction commise par une personne morale - a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. L'examen de la condition objective permet de mettre en évidence si le contribuable a échappé indûment à l'impôt. Mais, la réalisation de cette condition ne justifie pas à elle seule la perception du rappel d'impôt, du moins lorsque la taxation était définitive au moment de l'intervention de l'autorité. Il ressort en effet aussi bien de l'art. 128 LI que de l'art. 129 AIFD que la perception du rappel d'impôt est étroitement liée à la constatation d'une soustraction, ce qui sous entend la réalisation non seulement de la condition objective, mais également de la condition subjective. Si cette dernière fait défaut, le fisc doit non seulement renoncer à l'amende, mais encore abandonner le rappel d'impôt, à moins qu'il établisse que les conditions d'une révision de la taxation sont remplies (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/76 du 8 juillet 1994, cons. 2). On examinera donc successivement ci-dessous si les conditions objectives (b) et subjectives (c) de la soustraction sont remplies,

puis, le cas échéant, s'il existe des motifs justifiant la révision de la taxation (d). b) En l'espèce, les rappels d'impôt se rapportent à des recettes non déclarées (ristournes et produit de la vente de déchets) et à des frais que la société a pris à sa charge mais qui, selon l'autorité intimée, ne la concernait pas. Il s'agit donc de vérifier, pour chaque poste mis en évidence par l'autorité fiscale, s'il y a eu irrégularité au regard des exigences de la loi fiscale. aa) Il ne fait pas de doute que les ristournes confidentielles constituent des produits revenant à la société que celle-ci aurait dû comptabiliser dans ses recettes. Le même raisonnement s'impose en ce qui concerne le produit des ventes de déchets. Ces points ne sont d'ailleurs pas contestés par la recourante. bb) La recourante n'est en revanche pas d'accord avec la position de l'autorité intimée qui considère que les diverses primes d'assurance ayant fait l'objet de reprises sont des frais que la société ne pouvait pas prendre à sa charge. Elle explique notamment que les trois polices d'assurance-vie P. _____ ont été conclues dans l'optique de contre-affaires obtenues de la part de cette société d'assurance. Selon elle, c'est grâce à ces contrats qu'elle a obtenu l'adjudication de travaux pour près de Fr. 400'000.- entre 1988 et 1992 (v. tableau récapitulatif constituant la pièce 9 du bordereau du 14 février 1994). Elle indique également que certaines des assurances-vie contractées par C. _____ ont été nanties auprès d'établissements bancaires pour garantir des emprunts contractés par elle; il en va ainsi de la police P. _____ no 1***** et La Q. _____ no 1*****. Elle indique enfin que la police d'assurance contractée auprès de la R. _____ a pour preneur A. _____ SA. Il convient en premier lieu de relever que les deux polices d'assurance signalées comme nanties ne sont pas concernées par le redressement fiscal opéré par l'ACI. La police P. _____ no 2*****, qui a en revanche été prise en compte par l'autorité intimée, est peut-être également mise en gage, mais cela n'apparaît pas clairement sur la base des pièces produites par la recourante à l'audience. Il n'est toutefois pas nécessaire d'élucider cette question, car, comme on le verra plus loin, elle n'a pas de portée décisive. Selon la pratique de l'autorité intimée, qui correspond à la solution préconisée par la doctrine et a déjà été confirmée par le tribunal de céans (arrêt FI 93/046 du 4 mai 1994), les conditions pour qu'une assurance-vie puisse être considérée comme une dépense commerciale d'une entreprise sont strictes: il faut que ce soit l'entreprise, ici la société, qui soit à la fois preneur et bénéficiaire de l'assurance. Ainsi, il ne suffit pas, pour que la prise en charge des primes par la société soit acceptable, que le chef d'entreprise ait conclu l'assurance dans l'optique d'assurer la survie de l'entreprise à son décès ou même qu'il l'ait nantie pour garantir des dettes de l'entreprise (v. arrêt précité, consid. 1); il en va certainement de même lorsqu'une assurance a été contractée dans le but d'obtenir l'adjudication de travaux de la part du co-contractant. Les conditions posées ci-dessus ne sont pas réunies en l'espèce. En effet, aucune des assurances en question n'a pour bénéficiaire la société. De plus, elles ont toutes pour preneur C. _____, sauf peut-être les assurances R. _____ et V. _____, ce que n'indiquent pas clairement les pièces produites par la recourante. En conséquence, c'est à tort que les primes en question ont été incluses, à titre de charges, dans la comptabilité de l'entreprise. cc) La société a également inclus dans ses charges l'entier des frais du véhicule d'entreprise. Dans la mesure où, toutefois, C. _____ utilisait ce véhicule également à des fins privées, une partie des frais n'est pas justifiée par l'usage commercial. En faisant abstraction, comptablement, de cette circonstance, la société a diminué son bénéfice en violation des art. 54 let. b LI et 49 al. 1 let. b AIFD. dd) Après avoir également, dans un premier temps, admis les rappels d'impôt portant sur les frais de voyage, la recourante les a finalement contestés à l'audience. Son administrateur a expliqué que les voyages en question étaient organisés dans le cadre

des activités de S. _____ et comportaient non seulement des buts touristiques, mais également des activités d'étude (par exemple, visite de la T. _____ ou des U. _____). C. _____ a ajouté qu'en sa qualité de président de S. _____, il organisait ces voyages et en prenait l'entière responsabilité, ce qui constituait une lourde charge. Ces explications sont partiellement convaincantes. Le tribunal constate que C. _____ a organisé, dans le cadre d'une association professionnelle, des voyages qui présentaient également un aspect d'agrément. Dans ces conditions, il juge admissible la prise en charge par la société de 50% des frais de voyage. ee) La recourante soulève encore un argument susceptible d'avoir une portée sur la correction de sa taxation. Elle reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir déduit, en calculant son bénéfice corrigé pour les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992, les compléments d'impôt fixés par les décisions litigieuses pour les périodes fiscales précédentes (1987-1988 et 1989-1990; v. mémoire de recours, p. 5 et 6). Cet argument ne résiste pas à l'examen. Il ne fait nul doute que la société a pu disposer de l'entier des montants ou avantages non déclarés, sans avoir à payer sur ceux-ci un quelconque impôt. Ces éléments correspondent donc à un revenu acquis que la contribuable aurait dû déclarer. Si une rectification peut avoir lieu, on l'a vu, ce n'est qu'en vertu de la découverte d'une infraction ou d'un motif de révision. Dans l'une et l'autre hypothèse, l'autorité fiscale a la possibilité de revoir la taxation et d'exiger les compléments d'impôt correspondant aux montants non déclarés. Mais ce n'est qu'au moment où la décision de modification de la taxation entre en force que les compléments d'impôt deviennent exigibles et constituent une charge pour la contribuable. Il est donc tout à fait logique, à l'instar de ce que soutient l'ACI, de considérer que c'est dans la période fiscale suivant celle au cours de laquelle entrera en force la décision de modification de la taxation que les compléments d'impôt pourront être déduits fiscalement (dans le même sens, v. Känzig, Die direkte Bundessteuer, no 200 ad art. 49 AIFD). c) On doit encore examiner si la société, du fait des actes de son administrateur qui lui sont imputables (v. ci-dessus, cons. 2a), réalise l'élément subjectif de l'infraction. N'est en effet punissable pour soustraction fiscale au sens des art. 128 LI et 129 al. 1 AIFD 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). Comme on l'a vu plus haut (cons. 2a), l'art. 128 LI n'opère pas cette distinction entre la tentative de soustraction et la soustraction consommée. Il s'ensuit qu'en droit cantonal, la "tentative" de soustraction par négligence est punissable. aa) 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 de véritables sanctions de nature pénale (StE 1985 B 101.21 no 2; 1986 B 101.1 no 1; RDAF 1991, p. 288 et 1992, p. 331). 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 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). Comme l'intention, la négligence s'apprécie selon les principes du droit pénal, en particulier selon la définition de la négligence contenue à l'art. 18 du Code pénal suisse (StE 1989 B 101.9 no 6). Dès lors, un contribuable se comporte de manière négligente 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 (art. 18 CP; Archives 56, p. 346). Selon la doctrine et la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise : si un contribuable a des doutes sur ses droits ou ses obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 no 6; Höhn, Steuerrecht, 5e éd., Berne 1986, p. 605). bb) En l'espèce, la recourante considère que l'autorité intimée a retenu à tort l'existence d'une soustraction intentionnelle s'agissant des ristournes confidentielles, admettant sur ce point que son administrateur a agi par négligence. En ce qui concerne les autres éléments ayant fait l'objet de rappels d'impôt, elle conteste purement et simplement la qualification de soustraction. On examinera ci-dessous les arguments invoqués à l'appui de cette thèse. aaa) En ce qui concerne les ristournes confidentielles, la société invoque l'art. 19 du Code pénal suisse (CP). Elle prétend que son administrateur a agi en étant victime d'une appréciation erronée des faits; elle admet qu'il aurait pu éviter son erreur en usant des précautions voulues et en déduit qu'elle ne peut se voir imputer que sa négligence, conformément à l'art. 19 al. 2 CP. Cette argumentation n'est pas sérieuse, pour ne pas dire farfelue. On conçoit certes que C. _____ ait pu avoir certains doutes sur la manière de traiter fiscalement les versements qu'il recevait des fournisseurs, dans la mesure où, à sa connaissance, de nombreux entrepreneurs ne déclaraient pas les ristournes et n'étaient pas inquiétés par le fisc. De toute manière, si tel a été le cas, ces doutes portaient sur une question de droit et l'intéressé pouvait aisément les lever en questionnant sa fiduciaire. Cela dit, on ne voit pas sur quelle question de fait C. _____ a pu être victime d'une appréciation erronée. Il ne prétend nullement avoir ignoré la provenance des fonds qui lui étaient versés, ni la raison pour laquelle il les recevait. C'est donc sans le moindre doute que le tribunal confirme la position de l'autorité intimée sur ce point. bbb) La thèse de la société peut en revanche être partiellement admise s'agissant des frais de véhicule. Dans la mesure où C. _____ a lui-même inscrit, dans sa déclaration personnelle, une part privée aux frais de véhicule, on conçoit difficilement qu'en sa qualité d'administrateur de la société il ait eu une quelconque intention de léser le fisc en n'indiquant pas cette prestation dans les livres de la société. Il n'en demeure pas moins que cette irrégularité provient d'une négligence de sa part. Mais elle n'entraîne pas de conséquences pénales sur le plan de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1991-1992. En effet, comme on l'a vu plus haut, l'art. 131 al. 2 AIFD ne punit pas la tentative de soustraction par négligence. ccc) En ce qui concerne la comptabilisation dans les charges de la société des primes d'assurance, l'instruction a permis d'établir que C. _____ a agi en connaissance de cause. Le prénommé a expliqué à l'audience que la comptabilité était tenue au sein de l'entreprise et qu'il avait une comptable à son service. Lorsqu'il s'agissait de statuer sur le sort d'une prime d'assurance, c'est donc bien C. _____ ou sa comptable sur ses instructions qui estimait si cette prime avait un caractère commercial ou non. On constate d'ailleurs que certaines primes n'ont pas toujours été mises à la charge de la société,

ce qui tend à confirmer que C. _____ examinait les choses de manière assez détaillée. Comme on l'a vu plus haut, toutes les assurances ayant fait l'objet de rappels d'impôt avaient pour unique bénéficiaire C. _____ personnellement ou les membres de sa famille. Cela non plus, il ne l'ignorait pas; du moins ne l'a-t-il jamais soutenu. Certes a-t-il invoqué que certaines des polices d'assurance étaient nanties en faveur de sa société. Mais on a vu plus haut que tel était le cas pour une seule tout au plus. Il s'est encore prévalu du fait que la conclusion des polices d'assurance P. _____ lui avait permis d'obtenir des travaux de cette société d'assurance. Mais on a également vu que cela ne constituait pas un motif suffisant pour qualifier les primes y afférentes de dépenses commerciales. Le tribunal reconnaît que ces questions nécessitaient des connaissances et une attention plus élevée que pour résoudre le problème des ristournes. Cela aura une incidence sur l'évaluation du degré de la faute (dans ce sens, v. directives de l'AFC, Archives 56, p. 348, où le fait d'avoir de bonnes connaissances fiscales est mentionné comme un circonstance aggravante). En revanche, un contribuable ne peut pas se prévaloir de sa méconnaissance des règles fiscales pour prétendre avoir agi par négligence et non pas intentionnellement. En effet, pour retenir une infraction intentionnelle, il faut que la conscience porte sur tous les éléments constitutifs de l'infraction, mais il n'est pas nécessaire que l'auteur ait également conscience de l'illicéité de son acte. Si cette conscience fait défaut, ce qui signifie que l'auteur ne sait pas qu'il agit de manière contraire au droit, il peut néanmoins invoquer ensuite cette circonstance en sa faveur s'il démontre qu'il avait des "raisons suffisantes" au sens de l'art. 20 CP (erreur de droit) pour penser qu'il était en droit d'agir de la manière qui lui est reprochée (v. dans ce sens, Tribunal administratif, arrêt FI 93/046 du 4 mai 1994, cons. 2b bb). En l'espèce, C. _____ n'allègue nullement avoir expressément questionné sa fiduciaire sur la possibilité d'inclure les primes d'assurance en question dans la comptabilité de son entreprise, alors qu'il savait en être le bénéficiaire. En agissant comme il l'a fait, il a pris le risque et compté sérieusement avec la possibilité de soumettre de fausses déclarations aux autorités fiscales. Un tel comportement relève du dol éventuel et doit être assimilé pénalement à un acte intentionnel. ddd) Le caractère intentionnel de l'infraction s'agissant du produit de la vente des déchets n'étant pas contesté, et d'ailleurs pas contestable, il reste à traiter la question des frais de voyage. On a vu plus haut que C. _____ aurait dû procéder à une ventilation et ne mettre à la charge de sa société que le 50% des frais de voyage. Le tribunal estime toutefois qu'ici l'irrégularité relève plus d'une mauvaise appréciation que d'un comportement répréhensible. Par conséquent, il ne retient pas la qualification de soustraction. cc) En résumé, la position de l'autorité intimée qui a retenu une soustraction fiscale intentionnelle peut être confirmée, sauf pour ce qui concerne les rubriques "part privée aux frais de véhicule" (négligence) et "voyages privés" (l'incrimination tombe). d) Conformément au considérant 2a in fine ci-dessus, le rappel d'impôt se rapportant à la rubrique "voyages privés" ne peut être exécuté que si l'on peut mettre en évidence un motif de révision. aa) L'art. 109 LI, qui constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal, a la teneur suivante: "L'autorité de taxation peut également réviser la taxation définitive dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision en cause lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours." En matière d'impôt fédéral direct, on applique l'art. 137 OJF par analogie (v. arrêt 91/76 précité, cons. 2 et les références citées). Cette disposition prévoit qu'une révision peut être opérée "lorsque le requérant a connaissance subséquentement de faits nouveaux importants ou trouve des

preuves concluantes qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure précédente" (let. b). L'art. 141 OJF précise encore que la demande de révision doit être présentée, pour les cas prévus à l'art. 137, dans les nonante jours dès la découverte du motif de révision (al. 1 let. b), mais au plus tard dans les dix ans (al. 2). bb) Se pose d'abord un problème d'interprétation de l'art. 109 LI. Telle qu'elle est libellée, cette disposition ne précise pas clairement si, dans le délai de trois mois imparti, il suffit que l'autorité ait engagé la procédure de révision ou si elle doit l'avoir achevée par une décision de révision. Les procès-verbaux des débats parlementaires ne fournissent aucune indication à ce sujet (v. BGC août/septembre 1956). Dans l'arrêt FI 91/076 précité, le Tribunal administratif a implicitement admis qu'il suffisait d'ouvrir la procédure de révision dans le délai imparti pour respecter l'art. 109 LI. Le tribunal de céans juge que cette solution doit être maintenue. En règle générale, la découverte d'éléments donnant à penser que le contribuable a bénéficié d'une taxation insuffisante nécessite des investigations assez approfondies qui peuvent prendre un temps considérable. Le cas d'espèce, de même que d'autres affaires analogues le démontrent. La première intervention du fisc, à l'encontre de la société, a eu lieu par lettre du 20 mai 1992. La société a bénéficié d'un délai au 15 juin 1992, prolongé ensuite au 15 août, pour fournir tous les renseignements utiles sur sa situation, exigence qui n'a d'ailleurs pas été respectée, puisque, à l'échéance susmentionnée, la société n'avait fourni des informations que sur les ristournes. Un contrôle détaillé a eu lieu au siège de la société les 29 et 30 septembre 1992, sans qu'on puisse reprocher à l'autorité fiscale d'avoir tardé. La décision est intervenue le 24 mai 1993, soit dans un délai qu'on peut qualifier de raisonnable, compte tenu notamment des garanties de procédure (droit d'être entendu) à accorder à la recourante : en l'occurrence, la société s'est vu notifier le 11 décembre 1992 un tableau récapitulatif des reprises envisagées et a bénéficié d'un délai pour transmettre ses observations; elle a d'ailleurs elle-même demandé et obtenu une prolongation de délai pour prendre position par écrit (26 janvier 1993), puis s'est vue accorder un entretien de la part de l'autorité fiscale (18 mars 1993). Il paraît illusoire de considérer, dans un cas de ce genre, que l'autorité fiscale peut clore la procédure de révision dans un délai de trois mois à partir de la découverte des faits pouvant donner lieu à une révision. L'exiger reviendrait à obliger l'autorité à rendre sa décision avant d'avoir toutes les données nécessaires en sa possession ou avant d'avoir entendu l'intéressé, ce qui serait absurde. Tel n'était certainement pas la volonté du législateur lorsqu'il a adopté l'art. 109 LI (on ne peut rien tirer au surplus des travaux législatifs relatifs à la modification de la LI, qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995, lesquels portaient également sur cette disposition, mais qui n'ont apporté aucun changement à cet égard). cc) En l'espèce, comme on l'a vu, la procédure en soustraction à l'encontre de la société a été engagée le 20 mai 1992, soit avant que l'ACI ne connaisse la substance exacte des éléments soustraits. On peut admettre que c'est également à cette date que l'ACI a manifesté son intention de modifier les taxations en cause. La procédure de révision a donc été engagée avant même la connaissance exacte des éléments soustraits. L'exigence formelle posée par l'art. 109 LI est donc respectée. dd) Les conditions matérielles de la révision sont également remplies. L'absence d'indication par la société de la prise en charge des frais privés de C. _____ constitue sans doute un fait important, car elle aurait entraîné, si elle avait été connue à temps, une taxation différente. De plus, on ne peut pas reprocher à l'autorité de ne pas avoir invoqué ce fait dans la procédure précédente. Sur ce point, elle a en effet été trompée par la recourante qui n'a pas rempli correctement ses déclarations fiscales (v. ch. 6 et 8 des déclarations pour l'impôt cantonal et communal, ainsi que ch 2.f et 2.h des déclarations pour l'impôt fédéral direct, où aucune indication n'a été

mentionnée). ee) Par conséquent, si aucune amende ne peut être infligée à la recourante du fait du défaut d'indication de la prise en charge par elle-même des frais de voyage privés de C. _____, les taxations peuvent en revanche être révisées sur ce point. 3. La recourante fait valoir toute une série d'arguments dont il résulte que l'autorité intimée n'aurait pas fixé correctement les amendes. Certains ont une portée générale, d'autres mettent en cause la prise en compte insuffisante de certaines circonstances atténuantes. On les examinera successivement, après avoir rappelé les principes applicables en la matière. a) 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 lit. b LI) et jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt fédéral direct soustrait (art. 129 al. 1 AIFD). L'AIFD réprime, à l'art. 131 al. 2 AIFD, la tentative de soustraction fiscale par une amende comprise entre 20 francs et 20'000 francs; la réalisation de cette infraction suppose que la soustraction soit constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive. Comme on l'a vu plus haut, le droit cantonal n'opère pas de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 LI est 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 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 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). 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, par. 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans la détermination de la peine (ATF 116 IV 289 et 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). c) En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions a publié en décembre 1987 des "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" destinées à faciliter la fixation du montant de l'amende et à unifier les pratiques cantonales (Archives 56, 344); 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. 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, 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 ont été légèrement remaniées en août 1992, en même temps qu'a été réglée la question de la délégation de compétence du Département des finances à l'ACI, approuvée par le Conseil d'Etat. Elles distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée et précisent 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. Elles comprennent un tableau récapitulatif (barème), destiné à servir de guide à la fixation des amendes. Les modifications opérées en 1992, après l'éclatement de l'affaire dite des ristournes, contiennent une recommandation particulière pour fixer les amendes en relation avec cette affaire : "... Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales". 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. Il reste que pour arrêter le montant de l'amende, l'autorité fiscale ne peut se réfugier derrière ce document, en faisant 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. 48 al. 2 et 63 à 67 CP; cf. en ce sens, Tribunal administratif, arrêt FI 91/67, du 20 novembre 1992; arrêt FI 93/162 du 30 décembre 1993).

d) Ces principes étant posés, il reste à examiner si les sanctions infligées à la société tiennent raisonnablement compte de l'ensemble des circonstances entourant les infractions commises, ce que la recourante conteste. L'autorité intimée a prononcé des amendes correspondant à un peu plus d'une fois le montant de l'impôt soustrait, cela aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, sauf en ce qui concerne la dernière période fiscale litigieuse où la qualification de tentative a conduit à l'application d'un coefficient de 0,6. Si l'on ne prend en compte que le problème des ristournes, on doit considérer que le comportement de C. _____, organe de la recourante, revêt une gravité certaine. En effet, il n'a pas tenu correctement la comptabilité de la société et a confectionné des faux, ce qui lui a permis de dissimuler les ristournes encaissées. Il n'ignorait pas le contenu inexact du bilan présenté à l'appui des déclarations d'impôt de la société et c'est avec conscience et volonté qu'il a agi. L'importance des montants soustraits de cette manière (plus de Fr. 100'000.--) appelle également une certaine sévérité, comme d'ailleurs le fait que la soustraction s'est poursuivie au cours de trois périodes fiscales. S'agissant en revanche des autres éléments, la faute de C. _____ paraît moins caractérisée (on pense notamment à la prise en charge par la société des primes afférentes à l'assurance vraisemblablement nantie en faveur d'une dette de la société, voire à celles conclues dans l'optique d'obtenir des contre-affaires) et c'est à juste titre que l'autorité intimée estime devoir en tenir compte en appliquant à ces éléments un coefficient d'amende de 0,5, comme l'a expliqué son représentant à l'audience. A titre de circonstance atténuante,

il faut retenir que l'organe de la société a collaboré au rétablissement des taxations. On n'accordera en revanche guère de crédit à l'argument selon lequel C._____ aurait agi en cédant "aux appels qui lui étaient faits par ses fournisseurs qui présentaient ces ristournes comme des ristournes confidentielles" (v. mémoire de recours, p. 2). Outre que cette version des faits n'est guère crédible - on ne voit en effet pas pour quelle raison les fournisseurs qui, fiscalement, incluaient certainement les ristournes dans leurs charges, auraient eu intérêt à exercer une quelconque pression ou influence sur leurs clients, afin que ceux-ci ne déclarent pas les montants encaissés -, elle n'est pas de nature à atténuer la culpabilité de l'intéressée. Il faudrait pour cela qu'elle établisse que son administrateur a agi "sous l'ascendant d'une personne à laquelle il doit obéissance ou de laquelle il dépend" (art. 64 CP, 1ère phrase) ou que la pression des fournisseurs était telle qu'il était devenu l'instrument de leur volonté (théorie de l'auteur médiat). Aucun élément du dossier n'accrédite la première hypothèse; quant à la seconde, elle est parfaitement irréaliste. Cela mis à part, l'instruction n'a pas permis d'établir exactement pourquoi le qualificatif "confidentiel" était utilisé. Mais peu importe, car, même si le terme "ristournes confidentielles" a pu éveiller dans l'esprit de C._____ l'idée d'un privilège fiscal, il est inadmissible pour un chef d'entreprise de s'être contenté de ces mots pour s'estimer habilité à ne pas comptabiliser des sommes qui, dans les dernières années, atteignaient des montants de l'ordre de 20 à 30'000 francs par année, sans avoir jugé nécessaire au moins de questionner sa fiduciaire sur ce procédé. Un tel comportement dénote une incroyable légèreté, raison pour laquelle le tribunal estime qu'en l'occurrence l'attitude des fournisseurs n'est pas de nature à diminuer la faute de l'administrateur de la recourante. La recourante reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas suffisamment tenu compte du fait qu'une partie des ristournes a été redistribuée à des employés de l'entreprise ou utilisée pour couvrir des frais généraux. A l'audience, C._____ a estimé cette part à environ 20% des montants encaissés. Il n'a toutefois produit aucune pièce à l'appui de cette allégation. Quant à l'autorité intimée, on a vu dans d'autres affaires qu'elle était prête à tenir compte de tels versements et même à renoncer à l'amende correspondante lorsque le contribuable fournissait des pièces établissant l'existence de la prestation et permettant de déterminer son bénéficiaire (v. notamment TA, arrêt FI 93/113 du 14 juin 1994, cons. 5). En renonçant à fournir de tels renseignements dans le cas d'espèce, la contribuable se prive volontairement de la possibilité d'être traitée plus favorablement. Sur ce point, on ne voit donc pas en quoi la position de l'autorité intimée serait critiquable. L'autorité intimée a apparemment considéré que la situation de la société était saine, puisqu'elle s'est bornée à relever dans ses décisions que le bénéfice pour l'exercice couvrant la période du 1er novembre 1990 au 31 octobre 1991 s'élevait à Fr. 6'697.10. C._____ est bien plus pessimiste : il a expliqué à l'audience que les décisions litigieuses, si elles étaient confirmées, entraîneraient la "mise à mort" de sa société. La réalité était bien plus préoccupante, puisque la faillite de A._____ SA a été prononcée avant même la notification de la présente décision, soit le 28 avril 1994 (v. FAO du 13 mai 1994). Le tribunal en tiendra compte dans l'appréciation du montant des amendes dès lors que la situation financière du contribuable doit constituer un élément à prendre en considération dans la fixation de la sanction (dans ce sens ATF 114 Ib 27 et Känzig/Behnisch nos 144 et 157 ad art. 129 AIFD; contra il est vrai, un ATF ancien, Archives 38,436). En matière d'impôt cantonal et communal, le tribunal a pu constater que, dans des cas proches de la présente espèce et portant sur des montants du même ordre, l'autorité intimée a de manière générale appliqué le coefficient 1 à la société et le coefficient 0,5 à l'actionnaire et/ou administrateur, l'atténuation en faveur de celui-ci se justifiant

surtout en raison du cumul des amendes et des répercussions en matière d'impôt anticipé le touchant personnellement (pour une cause déjà jugée, v. Tribunal administratif, arrêt FI 92/154 du 8 octobre 1993). Sur le plan fédéral, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct s'est parfois montrée plus sévère, justifiant son attitude par la plus grande rigidité du barème fédéral. Par exemple dans l'affaire portant la référence FI 92/128 jugée par le Tribunal administratif le 18 octobre 1993, l'autorité intimée avait retenu à l'encontre de la société poursuivie, pour l'une des périodes considérées, une amende du double de l'impôt soustrait, amende que le Tribunal administratif a réduite de moitié. Dans l'affaire FI 92/154 précitée, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct avait infligé à l'actionnaire une amende égale à l'impôt soustrait, confirmée par le Tribunal administratif. Le cas litigieux présente une évidente analogie avec les causes mentionnées ci-dessus. La principale différence réside dans le fait qu'en l'occurrence un peu plus de la moitié des montants soustraits se rapportent à des ristournes et que les autres infractions ne présentent pas le même degré de gravité, comme le reconnaît expressément l'autorité intimée. Dans la mesure où le tribunal confirmerait une amende égale à l'impôt soustrait si l'ensemble des impôts éludés avaient trait à des ristournes non déclarées, il considère qu'il y a lieu de tenir compte de cette différence pour réduire quelque peu les amendes infligées à la société. Une autre particularité de la présente espèce réside dans la situation financière de la recourante. Comme on l'a vu plus haut, il faut également en tenir compte. Tout bien pesé, il apparaît raisonnable d'appliquer le coefficient 0,7 (en lieu et place de 1,1 à 1,2) s'agissant des deux premières périodes litigieuses, cela aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. En ce qui concerne la troisième période fiscale (1991-1992), le coefficient appliqué (0,6 environ) est déjà inférieur, en raison de la qualification de tentative. Toutefois, en règle générale, l'amende doit être réduite de 50% dans un tel cas (Archives 56, p. 355). Dans la mesure où il n'existe pas de motif particulier de s'écarter de ce principe dans le cas d'espèce, il conviendra d'appliquer le coefficient 0,35 pour cette période. 4.

La société a encore soutenu qu'elle devrait être autorisée à déduire les amendes fixées dans la présente décision. L'autorité intimée s'y est opposée, estimant que les amendes en cause relèvent d'un acte illicite et ne constituent pas des frais justifiés par l'usage commercial. De plus, elle considère que cette question est prématurée, dans la mesure où les amendes ne sont pas encore devenues exécutoires. La société s'est finalement rangée à ce dernier argument, sans doute à juste titre, de sorte que le tribunal n'entrera pas en matière sur ce point. 5.

a) Les considérants qui précèdent ont les incidences suivantes sur les taxations de la société: aa) Les taxations pour la période fiscale 1991-1992 sont confirmées. bb) Les taxations pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 sont modifiées en ce sens que les reprises relatives à la rubrique "voyages privés" ne sont admises qu'à concurrence de 50%. b) S'agissant des amendes, celles-ci seront calculées sans prendre en compte la rubrique "voyages privés". En outre la "part privée aux frais de véhicule" n'entrera pas en ligne de compte pour le calcul de l'amende fédérale pour la période fiscale 1991-1992 (v. ci-dessus, cons. 2c bb bbb). Enfin, l'autorité intimée appliquera un coefficient d'amende de 0,7, sauf s'agissant de la période fiscale 1991-1992 en matière d'impôt fédéral direct où elle appliquera le coefficient 0,35.

6. La recourante n'obtenant que partiellement gain de cause, elle supportera un émolument réduit et il n'y a pas lieu de lui allouer des dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est partiellement admis.

II. a) Les taxations de la société pour la période fiscale 1991-1992 sont confirmées (impôt communal, cantonal et fédéral). b) Les taxations de la société pour les

périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 sont annulées et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens du considérant 5a bb ci-dessus (impôt communal, cantonal et fédéral). c) Les amendes infligées à la société sont annulées et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens du considérant 5b ci-dessus. III. a) Un émolument de justice de Fr. 2000.- est mis à la charge de la recourante, la société A. _____ SA. b) Il n'est pas alloué de dépens. mp/Lausanne, le 28 octobre 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le

juge:

Le greffier : Le

présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint. Pour la partie du dispositif qui concerne l'impôt fédéral direct, un recours de droit administratif peut être interjeté au Tribunal fédéral, dans les 30 jours dès la notification du présent arrêt.

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