

# VD\_OMNI FI.1995.0013 vom 31. August 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-08-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1995.0013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0013)

FR: VD\_OMNI FI.1995.0013 du 31 août 2000

IT: VD\_OMNI FI.1995.0013 del 31 agosto 2000

## Regeste

c/ACI | Frais de téléphone. Prise en charge par la SA de frais de tél. au domicile privé de l'actionnaire. 1. Reprise pour part privée sur frais de tél. de l'actionnaire. 2. Distribution dissimulée de bénéfice et soustraction fiscale de la SA et des actionnaires (cons. 6).

## Erwägungen

### E. 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, 54 al. 1 lettre c LI). Du point de vue de l'autorité intimée, la plupart des reprises litigieuses, sinon toutes, entrent dans la notion de distribution dissimulée de bénéfices (ou de prestation appréciable en argent). 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, n. 104, ad art. 49, 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 (voir à ce sujet notamment 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). c) En principe, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie d'une présomption d'exactitude. Ainsi, le contribuable et les autorités fiscales sont l'un et l'autre liés par le bilan annuel et le compte de pertes et profits établis conformément aux principes généralement admis dans le commerce (art. 959 CO; Rivier, op. cit., p. 237). En revanche, si les principes comptables sont violés et que le compte de pertes et profits ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur, comme au détriment du contribuable (Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen, in Arch. 37, p. 142). Le fardeau de la preuve est alors renversé et il incombe au contribuable d'apporter d'une autre manière la preuve de l'exactitude de sa comptabilité, la seule vraisemblance n'étant pas suffisante. En revanche, la commission d'une soustraction fiscale doit être prouvée par l'autorité fiscale. 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; Arch. 54, p. 660; Arch. 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, 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; Arch. 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 les références citées). 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 qui demeurent contestées.



fiscales des montants imposables supérieurs aux chiffres effectivement réalisés. Au demeurant, à titre subsidiaire, les recourants font valoir que les ristournes constituent des donations non imposables des fournisseurs aux actionnaires. b) De jurisprudence constante, les ristournes abandonnées par la société à l'actionnaire constituent pour ce dernier une distribution dissimulée de bénéfices, qui doit faire l'objet d'un rappel d'impôt pour la société, comme pour son bénéficiaire. 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). La thèse des recourants tendant à assimiler l'abandon de ristournes à une donation en faveur de l'actionnaire ne peut être suivie. En effet, il est admis que lorsqu'une prestation est liée à l'activité commerciale du contribuable, elle est acquise par l'entreprise en tant que telle (Yersin, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, thèse Lausanne 1977, pp. 71-72). Lorsque ce sont des sociétés de capitaux qui reçoivent des prestations gratuites de tiers, celles-ci ne sont généralement pas considérées comme des donations, car il est peu vraisemblable qu'une personne gratifie une société pour des motifs autres que commerciaux (Yersin, loc. cit.). Ainsi, on doit admettre que, lorsque les fournisseurs d'une société cèdent des ristournes aux actionnaires, de telles prestations obéissent manifestement à des considérations commerciales dont tout animus donandi est absent. A titre principal, les recourants font valoir que les ristournes, cédées aux actionnaires, étaient destinées à compenser une créance de salaire à laquelle ils auraient pu prétendre. Cette construction - même si elle s'appuie sur une révision des états financiers de la société - mérite les plus sévères critiques; le procédé relève de la mauvaise foi car il ne vise qu'à abuser l'autorité fiscale, voire les créanciers sociaux. En bref, on rappellera seulement que la correction d'un bilan ne peut pas intervenir dans un but purement fiscal. En particulier, une société ne peut pas modifier ses comptes pour revenir sur une distribution de bénéfice dissimulée; ce n'est qu'en cas d'erreur manifeste et excusable que certaines corrections peuvent avoir lieu (RDAF 1996, p. 89, consid. 4; Neuhaus, Unternehmensbesteuerung nach neuem Aktienrecht, in L'expert-comptable suisse 1994, p. 84; Känzig, Die direkte Bundessteuer, II Teil, Bâle 1992, ad art. 49 al. 1 litt. b, n.81; Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 211; Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977, p. 371 ss, spéc. p. 380). En l'espèce, les corrections comptables effectuées par la recourante étant intervenues après l'ouverture d'enquête, l'on ne saurait admettre qu'elles ont été opérées pour remédier à des erreurs manifestes ou excusables. Au contraire, le but est ici d'échapper aux conséquences fiscales des distributions de bénéfices dissimulés constatés par l'autorité fiscale. Au demeurant, on relève que les arguments des recourants sont parfaitement contradictoires: d'une part, ils soutiennent que les ristournes constituaient des donations en faveur de l'actionnaire; d'autre part, ils tentent de démontrer que ces prestations étaient destinées à compenser des prétentions salariales. Des versions aussi inconciliables sont pour le moins peu crédibles.

## E. 6

Les frais de téléphone a) Le détail des reprises opérées au titre de part privée sur les frais de téléphone se présente comme il suit:

	1985	1986	1987	1988	1989
1990 Frais de téléphone Total des charges selon comptabilité	1'357	2'021	2'271	6'146	5'220
part privée M. Y. (ligne privée)	400	400	400	400	400
reprises d'administration	1'574	957	1'621	1'871	5'746
Charges restant après reprises				4'820	4'820
Autres frais					8'549
Total des charges selon comptabilité					8'549

7'173 10'357 9'129 18'357 16'231 ./ réajustement forfait téléphone de M.  
V.\_\_\_\_\_ (forfait annuel de Fr. 2'400.--) 400 400 400 400  
400 400 Charges restant après reprises 8'149 6'773 9'957 8'729

17'957 15'831 On précisera d'emblée, en outre, que chacun des actionnaires a reçu une indemnité pour frais de représentation, qui s'est élevée à 2'500 fr. dans les quatre premiers exercices et à 6'000 fr. en 1989 et 1990. ba) Les bureaux de la société X.\_\_\_\_\_ SA sont situés à A.\_\_\_\_\_ dans un immeuble propriété de M. Y.\_\_\_\_\_. Sur les trois lignes téléphoniques dont dispose l'immeuble, deux sont exclusivement réservées à la société (pour le téléphone: no 634'10'33 et pour le fax: no 634'10'01); la dernière est celle du domicile privé de M. Y.\_\_\_\_\_ (n° 364'20'62). Il y a lieu de préciser ici que la société assure des services de garde durant les week-ends et les jours fériés. Ainsi, afin d'intervenir rapidement lors de fuites ou de branchements à effectuer, M. V.\_\_\_\_\_ et M. Y.\_\_\_\_\_ effectuent un service de "piquet" depuis leur domicile privé. Au cours de son contrôle, l'ACI a constaté que la société avait pris à sa charge la totalité des frais afférents à la ligne du domicile de M. Y.\_\_\_\_\_. Dès lors, l'ACI a repris une part privée de 400 fr. par année dans les comptes de la société et les revenus de l'actionnaire. Cette reprise a en outre été qualifiée de soustraction fiscale intentionnelle. bb) M. V.\_\_\_\_\_, domicilié à B.\_\_\_\_\_, est titulaire de la ligne n° \*\*\*\*\*. La société indiquait également ce numéro dans l'annuaire téléphonique de B.\_\_\_\_\_ et sur sa correspondance. A la différence de son associé, M. V.\_\_\_\_\_ ne mettait pas sur le compte de la société les frais effectifs de sa ligne privée. En revanche, l'ACI a admis qu'il avait bénéficié d'une indemnité forfaitaire annuelle pour tenir compte de ses frais de communication (en 1989, un forfait de 2'400 francs a en effet été comptabilisé à ce titre). L'ACI a dès lors repris une part privée annuelle sur ce forfait de 400 fr. (soit du même montant que la reprise opérée pour M. Y.\_\_\_\_\_). L'intéressé a contesté cette reprise, en produisant les relevés du compte no 473 "téléphone" (pièce 17bis) des exercices 1986, 1987 et 1988. Il en ressort effectivement qu'aucune charge correspondant au forfait annoncé n'a été portée dans ce compte. Pour l'autorité intimée, les pièces produites ne sont nullement probantes; d'après elle, les versements ont été passés par le compte "frais d'administration", dont les recourants ont refusé de produire le détail (ainsi que l'ACI l'a confirmé à l'audience). Au demeurant, s'agissant de la reprise sur la part privée de cet actionnaire, il ressort des décisions attaquées que l'ACI a retenu la soustraction fiscale intentionnelle (contrairement à ce qui a été affirmé à l'audience). bc) Les recourants contestent l'ensemble de ces reprises, en faisant valoir que ces montants avaient été largement compensés par diverses prestations des actionnaires. Ceux-ci avaient en effet assumé à titre personnel de nombreux frais, qui auraient dû grever les comptes d'exploitation de la société (équipement de bureau, achat d'ouvrages professionnels, pourboires versés aux livreurs, abonnements à des journaux de la société). De plus, les frais effectifs de représentation n'étaient pas remboursés aux actionnaires et le loyer encaissé par M. Y.\_\_\_\_\_ serait inférieur à celui pratiqué sur le marché pour des locaux similaires. Les recourants contestent enfin la qualification de soustraction fiscale. De leur point de vue, comparés aux coefficients expérimentaux applicables aux entreprises de ferblanterie et d'appareillage (Statistique des résultats comptables des entreprises des arts et métiers, OBTG, Saint-Gall, 1985/1986 à 1989/1990), les frais comptabilisés par la société ne sont pas suffisamment disproportionnés pour admettre le caractère intentionnel de l'infraction. L'autorité intimée écarte ce dernier argument, au motif que les coefficients expérimentaux ne reflètent pas la situation réelle d'une entreprise, mais servent tout au plus à établir une taxation d'office. c) L'instruction a clairement permis d'établir que la société a pris à sa

charge l'intégralité des frais de téléphone privés de M. Y.\_\_\_\_\_. A l'audience, le recourant l'a admis sans réserve. Or, de jurisprudence constante, la prise en charge par la société de frais ayant un caractère manifestement privé constitue une distribution de bénéfice dissimulée (StE 1994 B. 101.2 no 16; RDAF 1995, p. 418). Le montant de la reprise se révèle proportionnée, de sorte qu'elle doit être confirmée. Peu importe que l'actionnaire ait pris à sa charge de nombreuses charges sociales. En effet, le contribuable est tenu par la comptabilité qu'il a présentée aux autorités fiscales. Par ailleurs, vu les montants litigieux et leur caractère manifestement privé, il y a lieu de retenir la réalisation d'une soustraction intentionnelle. d) S'agissant des indemnités forfaitaires, notamment pour frais de téléphone, versées à M. V.\_\_\_\_\_, le tribunal admet les faits retenus par l'autorité intimée. En refusant de produire le détail du compte "frais d'administration", les recourants - qui ont le fardeau de la preuve - contestent vainement l'appréciation de l'administration. Sur le plan pénal, la preuve de la soustraction incombe à l'administration. Les lois fiscales fédérale et cantonale consacrent un devoir de collaboration: le contribuable doit renseigner l'autorité de taxation et - sur requête - produire ses livres, documents et pièces justificatives en sa possession (art. 89 AIFD, 126 LIFD, 93 LI). En l'espèce, le comportement des recourants, qui ont violé leur devoir d'information, permet de retenir la soustraction - à l'instar de l'autorité intimée - au moins pour les périodes de calcul 1985 à 1988 (période fiscale 1987 à 1989). En revanche, dès lors que l'indemnité a été comptabilisée dans l'exercice 1989, l'infraction pénale n'est plus établie. Au demeurant, on ne sait si l'indemnité pour les frais de communication entre dans le forfait pour les frais de représentation, portés de 2'500 à 6'000 fr. et régulièrement déclarés en 1989 et en 1990. Le doute sur ce point justifie pour les deux dernières périodes fiscales l'abandon de la sanction pénale, calculée en droit cantonal sur la reprise opérée auprès de la société. Quant à l'actionnaire M.

V.\_\_\_\_\_, l'incidence de cet abandon sur l'amende est si minime qu'on peut la tenir pour négligeable: les décisions relatives à la période fiscale 1991-1992 ne seront pas réformées pour tenir compte de cette seule correction. 7. Les parts privées aux frais de

véhicule: a) Dans les certificats de salaire de M. Y.\_\_\_\_\_ des périodes 1987-1988 à 1991-1992, une réponse négative figure sous la rubrique " utilisation d'une auto de l'entreprise ". S'agissant des certificats de salaire de M. V.\_\_\_\_\_, aucune indication n'est portée sous cette rubrique pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990; il a été répondu "non" pour la période 1991-1992. Cependant, l'autorité intimée affirme qu'au cours de son contrôle, les actionnaires avaient admis qu'ils utilisaient également les véhicules de l'entreprise pour leurs déplacements privés. En ce sens, le tribunal relève que, pour la période 1993-1994, les certificats de salaire des deux actionnaires mentionnent que les intéressés utilisent un véhicule d'entreprise, ce qui confirme les allégations de l'ACI. L'ACI a considéré qu'une part privée réduite devait être comptabilisée par la société, puisque les actionnaires affirment tous deux être propriétaires d'un véhicule privé. Cette part a été évaluée de la manière suivante: Années de calcul 1985

Années de calcul	1985	1986	1987	1988	1989	1990	Entretien et réparation	véhicules	Part privée
				39'915	44'188	21'627	24'090	26'251	38'651
						2'400	2'400	3'000	
	3'000	3'600	3'600	Charges restantes après reprise			37'515	41'788	
	18'627	21'090	22'651	35'051					

Les recourants soutiennent que ces reprises sont infondées, dans la mesure où ils sont chacun propriétaire d'un véhicule privé et que, contrairement aux allégations de l'ACI, les véhicules d'entreprise étaient exclusivement réservés à des fins professionnelles. b) Il est établi que la société n'a comptabilisé aucune

part privée pour l'utilisation des véhicules commerciaux. Or, dans la mesure où ces véhicules ont été utilisés à des fins privées, une part correspondante aurait dû être enregistrée. Les allégations des recourants - qui contredisent d'ailleurs leurs précédentes déclarations - n'emportent pas la conviction du tribunal. Au vu des pièces produites, seuls les époux V.\_\_\_\_\_ disposaient d'un véhicule, immatriculé au nom de l'épouse. Pour la période 1993-1994, les certificats de salaires mentionnent l'usage d'un véhicule d'entreprise. On doit dès lors admettre que l'absence de comptabilisation de parts privées constitue une distribution dissimulée de bénéfices (StE 1994 B. 101.2 n°16), qui doit être en outre qualifiée de soustraction intentionnelle. En effet, cette prestation n'était mentionnée ni sur les certificats de salaire, ni sur les attestations 21'024. Une réponse négative figure même sur plusieurs certificats de salaire. Par conséquent, les reprises et les qualifications retenues par l'autorité intimée doivent être confirmées. 8.

La provision pour "factures à recevoir": a) Au 31 décembre 1990, la société a débité le compte no 300 "coût des marchandises" d'une "provision pour factures à recevoir" d'un montant de 12'000 fr. Cette provision a fait l'objet d'une reprise. Selon la recourante, cette provision devait tenir compte d'une manière générale des factures de fournisseurs non inventoriées. Ultérieurement, après la vérification des factures en cours, la recourante aurait découvert que des factures de fournisseurs ne figuraient pas au passif du bilan pour des montants respectivement de 15'671 fr. 05 pour l'exercice 1989 et de 113'368 fr. 35 pour l'exercice 1990. En janvier 1995, la société a adressé à l'autorité fiscale une nouvelle déclaration d'impôt 1991-1992, à laquelle étaient annexés des états financiers rectifiés pour les exercices 1989 et 1990. On a déjà fait mention plus haut (au consid. 5) de ces états financiers corrigés, approuvés le 28 novembre 1994 par l'assemblée générale des actionnaires. Ces nouveaux bilans présentent sous la rubrique "exigibles à court et à moyen termes" des écritures corrigées de la manière suivante:

Actif	Passif	Bilan au 31 décembre 1989: (...)	Fournisseurs selon inventaire initial	233'481.55	Fournisseurs complémentaires selon détail annexé
-------	--------	----------------------------------	---------------------------------------	------------	--

15'671.05	249'152.60	Bilan au 31 décembre 1990: (...)	Fournisseurs selon inventaire initial:	329'296.70	Fournisseurs complémentaires selon détail annexé
			factures à recevoir	(12'000)	113'368.70
					Provision pour
					430'665.05

La recourante demande que ces modifications soient admises, puisque la taxation de la période 1991-1992 était provisoire. A l'appui de ces conclusions, les recourants ont produit la liste complète des créances de fournisseurs non inventoriées, avec une photocopie des factures en cause; celles-ci sont pour la plupart datées de septembre à décembre 1990. b) En droit suisse, les entreprises sont imposées sur la base de leur bilan commercial, à condition toutefois que la comptabilité ait été tenue régulièrement et de manière inattaquable quant à la forme et au fond (RDAF 1963, p. 118; Arch. 55, p. 630). Selon le principe comptable dit de la spécialisation, les charges et les produits doivent être rattachés à chaque exercice qu'ils concernent, et à eux seuls. L'entreprise ne peut donc pas choisir arbitrairement le moment de la comptabilisation (Känzig, Wehrsteuer, Tome I, ad art. 41 al. 2, n. 8, p. 757). Plus précisément, une charge doit être enregistrée dès qu'il existe une obligation de la payer. En ce sens, la comptabilisation des charges sur la base des encaissements n'est pas admissible pour une société anonyme. Ce principe, dit de l'effet utile des charges a été pleinement reconnu en droit fiscal (Arch. 20, p. 246; Käuzig, Wehrsteuer, Tome I, ad art. 41 al. 2, n. 8, p. 757; Manuel suisse de révision comptable 1992, p. 34, n. 2.123). En l'espèce, la totalité des factures invoquées par les recourants aurait pu et dû être comptabilisée à la charge des

exercices 1989 et 1990. En principe, une provision, dont la constitution découle du principe de la prudence, intervient dès que se manifeste un risque de perte ou un risque d'engagement (art. 669 al. 1 CO; ATF 70 I 329; ATF 75 I 255). Elle sert à présenter, d'une part, les pertes qui menacent à la date du bilan, d'autre part, les engagements et les charges existant déjà à la date du bilan mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminées avec précision ou dont l'existence est incertaine (Manuel suisse de révision 1992, ch. 2.28, p. 214). En l'occurrence, la société disposait à la clôture du bilan de toutes les factures litigieuses, si bien qu'il y avait lieu de les enregistrer comme des charges et non pas de constituer une provision. On peut toutefois admettre que la provision de 12'000 fr. était justifiée, vu les factures produites. En revanche, le tribunal ne saurait suivre les recourants qui demandent que la provision soit corrigée pour prendre en compte le montant effectif des charges. En effet, le contribuable est tenu par les comptes qu'il produit à l'autorité fiscale. Ce n'est qu'en cas d'erreur manifeste et excusable que certaines corrections peuvent avoir lieu (RDAF 1996, p.89, consid. 4; Neuhaus, Unternehmensbesteuerung nach neuem Aktienrecht, in L'expert-comptable suisse 1994, p. 84; Känzig, Die direkte Bundessteuer, II Teil, Bâle 1992, ad art. 49 al. 1 litt. b, n.81; Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 211). De plus, la décision de l'entreprise de modifier son bilan doit intervenir rapidement après qu'elle a pris connaissance des faits qui fondent cette modification; elle doit être communiquée au fisc avec la même célérité (Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977, p. 371 ss, spéc. p. 380). Or, dans le cas d'espèce, plusieurs éléments ne permettent pas d'admettre le caractère excusable de l'erreur. En effet, lors du bouclage des comptes, le montant de toutes les factures était connu. On relève que la société a déposé sa déclaration d'impôt le 10 décembre 1991, soit plusieurs mois après le paiement des factures. Dans ce délai, la recourante aurait eu amplement le temps de procéder aux contrôles indispensables, effectués en définitive au mois de novembre 1994, quelques jours après la notification de l'avis de prochaine clôture. Enfin, le rétablissement des comptes, tel que proposé par la recourante, l'aurait très probablement conduite à une situation de surendettement au sens de l'art. 725 al. 2 CO. Dans ces conditions, on peut légitimement s'interroger sur les réelles intentions des recourants et se demander si le report des charges de l'exercice 1990 n'avait pas un caractère délibéré. En définitive, il ne s'agit pas d'erreur excusable et la bonne foi des recourants, qui est une condition nécessaire à une rectification des comptes, n'est nullement établie. Dès lors, seule doit être admise la provision de 12'000 fr. enregistrée durant l'exercice 1990. 9.

Les primes d'assurances privées: a) De 1985 à 1990, la société a comptabilisé à sa charge des primes d'assurances-maladie complémentaires et perte de gains. Ces polices d'assurances, destinées essentiellement à couvrir les pertes de gain des actionnaires en cas de maladie, avaient été conclues au nom personnel des actionnaires qui en étaient à la fois les preneurs et les bénéficiaires. Ces frais comptabilisés par la société ont fait l'objet des reprises suivantes:

Années de calcul	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Assurances et taxes	5'659	6'669	5'565	8'760	7'911	5'892
Total des charges selon comptabilité	5'659	6'669	5'565	8'760	7'911	5'892
MM. Y. _____ et V. _____	800	800	1'200	1'200	1'600	1'600
Charges restant après reprises	5'092	4'859	5'469	4'365	7'160	6'311

L'ACI a retenu la qualification de soustraction intentionnelle. Les recourants contestent ces reprises, au motif qu'une partie des primes d'assurance avait été comptabilisée au débit du compte courant actionnaire M. Y. \_\_\_\_\_. A l'appui, ils ont produit un extrait de compte prouvant

que la société avait effectivement débité les montants de 165 fr. 40, 165 fr. 40 et 578 fr. 90 respectivement les 1er avril, 3 juin et 30 juillet 1987 sur le compte privé M. Y. \_\_\_\_\_ (libellé "TFT Helvetia Y. \_\_\_\_\_"). A l'issue de l'audience, la recourante a produit deux extraits du compte 401 "Salaires Y. \_\_\_\_\_" pour 1998 et 1999 indiquant au crédit du compte des primes d'assurances perte de gain et maladie de l'actionnaire concerné. b) De jurisprudence constante, pour qu'une prime d'assurance soit déductible, il faut que la société soit à la fois le preneur et le bénéficiaire des prestations (FI 93/0101 du 15 mars 1995). En revanche, le financement d'assurances privées par une société anonyme en faveur des actionnaires constitue une charge privée (StR 46 p.274; Arch. 25, p.179; Arch. 38, p.450). En l'espèce, les recourants contestent la reprise, mais n'apportent pas la preuve que la totalité des primes d'assurances privées des recourants comptabilisées à la charge de la société ait fait l'objet d'une écriture correctrice par le débit du compte courant de chacun des actionnaires. Seuls les extraits de comptes produits par M. Y. \_\_\_\_\_ concernant les exercices comptables 1998 et 1999 attestent que des parts privées ont été comptabilisées. Toutefois, ces écritures, postérieures à l'avis de prochaine clôture, ne prouvent pas que la société avait déjà adopté ce mode de comptabilisation durant les périodes litigieuses. En définitive, la société n'a produit aucune pièce permettant d'admettre que des parts privées ont été comptabilisées durant les années 1985 à 1990. Le fardeau de la preuve incombant aux recourants, la reprise doit être confirmée. Vu la nature de la charge et les montants enregistrés, les recourants ne pouvaient pas en ignorer le caractère privé. Ainsi, la qualification de soustraction fiscale intentionnelle doit être confirmée. 10. Le bien-fondé des reprises et la réalisation des conditions de la soustraction fiscale ayant été examinés, 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 du Tribunal administratif, 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 a 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 93/161 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 a 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'impôt 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 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 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 le 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'impôt 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. 11. Ces généralités étant rappelées, il convient d'examiner si, dans le cas d'espèce, les amendes se révèlent proportionnées, compte tenu de l'ensemble des circonstances. a) En ce qui concerne les circonstances personnelles, le Tribunal retiendra les éléments pris en considération par l'autorité intimée, à savoir la collaboration, l'absence d'antécédents, le fait que les infractions se sont poursuivies pendant plusieurs périodes fiscales, que la situation économique est particulièrement difficile dans ce secteur d'activité et que les infractions ont été poursuivies auprès de la société et de ses actionnaires. Hormis ces éléments, le Tribunal tient compte du fait que les revenus des actionnaires ont sensiblement diminué. Ainsi, M. Y.\_\_\_\_\_ est actuellement au bénéfice d'une rente AI de 2'571 fr. par mois. M. V.\_\_\_\_\_ touche un salaire de 4'000 francs brut par mois. Toutefois, les actionnaires perçoivent tous deux des loyers d'un montant relativement important. Il ressort de la déclaration d'impôt de M. V.\_\_\_\_\_ de la période 1997-1998 que son revenu imposable était de 125'197 fr., étant précisé qu'il touche des loyers s'élevant en moyenne à 250'000 fr. par année. Le revenu imposable des époux Y.\_\_\_\_\_ pour la même période se monte à 71'140 fr., étant donné qu'ils perçoivent par année environ 160'000 fr. de loyers. La situation financière de la société est très précaire, celle-ci étant proche du dépôt de bilan. L'ACI a expliqué que pour tenir compte des difficultés financières évoquées plus haut, elle avait réduit le coefficient de l'amende de la société de 1 à 0.8. b) Pour les amendes prononcées en matière d'impôt fédéral direct, l'autorité intimée a fait application de l'AIFD dans le cadre de la taxation de la société et de la LIFD dans celle des actionnaires. Toutefois, en vertu du principe de la *lex mitior*, il s'agit d'appliquer l'AIFD aux périodes de taxation provisoire et la LIFD aux périodes de taxation définitive. Dès lors, la LIFD doit s'appliquer aux taxations de la société des périodes 1987-1988 à 1989-1990 et à celles des actionnaires. ba) Concernant la société, le coefficient de l'amende infligée par l'autorité intimée pour les périodes 1987-1988 à 1989-1990 correspond à 0.8 fois le montant de l'impôt soustrait. Pour la période 1991-1992, l'amende pour tentative est de 0.2 fois le montant de l'impôt soustrait. Par conséquent, le coefficient des amendes se révèle proportionné s'agissant d'infractions intentionnelles. Toutefois, l'amende devra être adaptée aux corrections faites (provision sur factures 1990 et part privée sur frais de téléphone de M. V.\_\_\_\_\_). bb) S'agissant des actionnaires, l'autorité intimée leur a infligé, pour les périodes 1987-1988 à 1991-1992, des amendes calculées sur la base d'un coefficient de 0.7. Les recourants demandent une réduction de ce coefficient pour tenir compte de leurs difficultés financières. Le Tribunal considère toutefois que les amendes sont

proportionnées, et peuvent être maintenues au vu des revenus locatifs des recourants. L'abandon de la soustraction relative à la part privée sur l'indemnité pour frais de téléphone de M. V. \_\_\_\_\_ a une portée sur l'amende si négligeable qu'il ne se justifie pas de la réduire pour cette seule correction. Dès lors, il convient de confirmer les amendes arrêtées par l'autorité intimée. c) Pour ce qui est des amendes cantonales, l'autorité intimée a fait application ici encore du barème interne de l'administration. ca) Pour la société, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations exactes (soit de 96.24% pour 1987-1988, 85.20% pour 1989-1990) conduit à retenir une soustraction grave selon ledit barème. En cas de soustraction grave avec collaboration, la quotité de l'amende doit se situer entre 1.5 et 3.5 le montant de l'impôt soustrait. En l'espèce, le coefficient de l'amende prononcée pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 s'élève respectivement à 0.94 et 0.89. Vu la situation de la société, ce coefficient n'est pas disproportionné et doit être confirmé. Pour la période 1991-1992, les taxations ont été majorées de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. Il appartiendra à l'autorité intimée de calculer cette majoration en tenant compte de l'annulation de la reprise sur la provision de 12'000 francs en 1990 et de l'abandon du volet pénal concernant la part privée sur l'indemnité pour frais de téléphone de M. V. \_\_\_\_\_. cb) S'agissant des actionnaires, la proportion des éléments non déclarés par rapport à une taxation exacte, pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990, est respectivement de 20.5% et 12.25% pour M. Y. \_\_\_\_\_ et de 15% et 8.8% pour M. V. \_\_\_\_\_. Par conséquent, pour M. Y. \_\_\_\_\_, il s'agit d'une soustraction moyenne pour la période 1987-1988. En revanche, la soustraction doit être qualifiée de légère pour la période 1989-1990. S'agissant de M. Y. \_\_\_\_\_, seule une soustraction légère doit être retenue. S'agissant d'une soustraction légère avec collaboration, la quotité de l'amende devrait se situer entre 0.5 et 1.25 fois le montant de l'impôt soustrait. Une soustraction moyenne entraîne la fixation d'une amende dont la quotité doit varier entre 0.75 et 1.5 fois le montant d'impôt soustrait. En l'occurrence, M. Y. \_\_\_\_\_ s'est vu infliger des amendes dont la quotité est de 0.6 pour la période 1987-1988 et 0.4 pour la période 1989-1990. Pour les mêmes motifs qu'en matière fédérale, il se justifie de confirmer ces coefficients. S'agissant des amendes prononcées à l'encontre de M. V. \_\_\_\_\_, leur coefficient de 0.4 se révèle proportionné. Pour la période 1991-1992, les taxations ont été majorées de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. 12. Vu le sort du litige, un émolument globalement arrêté à 7'000 fr. doit être mis à la charge des recourants, à raison de 5'000 fr. pour la société et de 1'000 fr. pour chacun des actionnaires. Les conclusions des recourants étant pour l'essentiel rejetées, il n'y a pas lieu de leur allouer de dépens.

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