

VD_OMNI FI.1995.0016 vom 15. Januar 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-01-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0016

FR: VD_OMNI FI.1995.0016 du 15 janvier 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0016 del 15 gennaio 1996

Regeste

c/ ACI | Réalisation d'une soustraction qualifiée ou non, intentionnelle ou non dans divers cas de figure : ristournes, prise en charge de frais privés par la société, salaire excessif, prêt à l'actionnaire, notamment.

Erwägungen

E. 25

de l'AFC du 27 juillet 1995, chiffre 4, p. 8). Il peut bien évidemment y avoir soustraction, sans que soit commis simultanément un délit d'usage de faux. Tel sera le cas lorsque, sans qu'il y ait violation d'une règle de la comptabilité, l'entreprise contribuable aura cédé des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou aura donné à ce sujet des indications inexactes; il pourra notamment en être ainsi dans le cadre des réponses données par la contribuable aux questionnaires liés à la déclaration d'impôt (voir à ce sujet Känzig/Behnisch, op. cit. no 28 ad art. 129 AIFD). On notera encore que la question est controversée de savoir si la création de réserves latentes peut être constitutive d'une soustraction (voir à ce sujet Rivier, op. cit., p. 240 et références citées). En cours d'audience, l'autorité intimée a précisé que, suivant sa pratique, elle ne prononçait pas d'amende dans de telles hypothèses; le Tribunal administratif, pour des raisons liées à l'application du principe de l'égalité de traitement, s'en tiendra à cette solution, à moins qu'il doive constater simultanément la violation de dispositions du droit de la comptabilité, auquel cas il serait nécessaire de retenir une soustraction qualifiée (voir au surplus Känzig/Behnisch, op. cit. no 29 à 31 ad art. 132 bis AIFD). c) Il convient ainsi de passer à l'examen de chacune des reprises litigieuses, en vérifiant simultanément si celles-ci sont ou non constitutives d'une soustraction (cons. 2 ci-après). On examinera ensuite si les conclusions nouvelles de la recourante tendant à l'annulation des prononcés d'amendes doivent être accueillies, pour des motifs d'ordre formel; dans la négative, le tribunal se prononcera sur les amendes qui doivent être arrêtées en l'espèce. 2. On examinera dès lors tour à tour chacune des reprises contestées, en vérifiant également si celles-ci sont ou non simultanément constitutives d'une soustraction. a) L'autorité intimée a tout d'abord considéré que X. _____ SA avait versé des rémunérations excessives à Y. _____ et Z. _____ durant les exercices 1989 et 1990, celles-ci devant dès lors être assimilées à une distribution de dividende; elle a ainsi procédé à une reprise de 405'000 francs, s'agissant du salaire versé à Y. _____ pour 1989, respectivement de 100'000 et 300'000 francs sur les salaires versés en 1989 et 1990 à Z. _____. Pour justifier cette solution, l'autorité intimée insiste sur le fait que, durant les années 1986 à 1988, Y. _____ a reçu un montant net, selon certificat de salaire, de l'ordre de 270'000 francs par année; or, son salaire net pour l'année 1989 s'élève à 730'602 francs. Par ailleurs, Z. _____ a encaissé des montants légèrement inférieurs jusqu'en 1987, recevant en 1988

un salaire net, selon son certificat de salaire, de 272'259 francs; or, durant les années 1989 et 1990, il aurait encaissé, selon l'attestation 21024, des montants nets de 381'925 francs, respectivement 588'161 francs. Tant l'ACI que l'AFC insistent d'ailleurs assez longuement sur ce dernier montant dont on doit se demander s'il est bien exact. On peut à cet égard regretter que la recourante n'ait pas fourni jusqu'ici d'explication absolument convaincante sur ce point. On observe cependant que ce montant ne figure que sur la formule 21024 (attestation concernant les montants versés aux membres de l'administration et aux organes de direction) et non sur les certificats de salaire de Z._____. On note en effet au dossier la présence de deux certificats de salaire pour l'année 1990, l'un établi par la Fédération vaudoise des entrepreneurs (ci-après : FVE) et l'autre par X._____ SA; aux yeux du tribunal, il ressort de manière suffisante de l'instruction que ce dernier document comprend le montant figurant dans le certificat établi par la FVE. C'est donc par erreur que le formulaire 21024 aurait additionné les montants des deux certificats, Z._____ n'ayant encaissé que le montant total figurant sur le certificat de salaire établi par X._____ SA, soit un montant brut de 484'464 francs. Cela ressort en particulier du tableau établi par la recourante à propos des salaires versés à chacun de ses administrateurs durant les exercices concernés (voir à ce sujet pièces 2 d et e produites par la recourante). aa) La société recourante justifie, notamment, la fluctuation particulièrement importante des rémunérations de Y._____ et de Z._____ de la manière suivante : "Par ailleurs, les tableaux dressés par l'administration fiscale sont contestés du fait qu'ils ne reflètent pas l'attribution exacte des rémunérations touchées aux exercices comptables concernés. Il y a amalgame entre ce qui est comptabilisé à charge d'un exercice et ce qui est payé au cours de l'exercice. Le principal différend tient au fait que l'administration ne veut pas comprendre qu'il faut provisionner les gratifications et non pas les passer en compte courant des intéressés. Jusqu'à la clôture des comptes, les responsables de X._____ SA déterminent l'enveloppe globale des gratifications qui seront distribuées, la répartition entre les différents intéressés étant du ressort du conseil d'administration, qui ne fera la distribution qu'après bouclage des comptes, contrôle de l'organe de révision effectué et rapport remis. Il est dès lors impossible de passer une autre écriture que celle d'une provision. La procédure suivie n'est certes pas insolite car elle se retrouve dans de nombreuses entreprises. On relève aussi, dans ce contexte, qu'une procédure identique était suivie pour les employés de la société qui ne participent pas à son capital. S'agissant plus particulièrement de M. Y._____, on doit ajouter que la procédure décrite ci-dessus n'a pas été mise en place à l'occasion de son départ et pour le favoriser fiscalement, mais qu'elle était suivie depuis de nombreuses années et bien avant que MM. Z._____ et Y._____ aient songé à ce que l'un d'entre eux soit appelé à siéger à la Municipalité de Lausanne." Autrement dit, selon la société, il faudrait tenir compte non pas des salaires effectivement servis à chacun des intéressés durant les années de calcul 1989 et 1990, mais bien plutôt des salaires comptabilisés durant chacun des exercices concernés, seule une telle opération permettant de vérifier si les rémunérations ici litigieuses sont ou non excessives. L'autorité intimée s'élève longuement à l'encontre du mode de comptabilisation choisi pour les compléments de salaire. Selon elle, ceux-ci ne pouvaient pas être comptabilisés au titre de provisions, mais auraient dû l'être comme de véritables charges grevant l'exercice concerné. Certes, la manière de faire préconisée par l'autorité fiscale aurait pu être appliquée, notamment par le biais de passifs transitoires; tel aurait été le cas notamment si les deux intéressés, Z._____ et Y._____, avaient pu se prévaloir, au terme de l'exercice concerné, d'un droit ferme à l'obtention du complément de salaire correspondant. A cet

égard, les écritures des comptes concernés pourraient donner à penser qu'un tel droit ferme existait bel et bien, dans la mesure où la bonification des compléments de salaire porte la date, pour prendre l'exemple de l'exercice 1988, du 2 janvier 1989. Cependant, ces écritures suivent des inscriptions effectuées en avril 1989, de sorte que, malgré cette première impression, il est démontré qu'elles ont été effectivement opérées après le bouclage des comptes. Il résulte des considérations qui précèdent que l'on peut admettre que la société contribuable ait choisi la comptabilisation d'une provision pour ces compléments de salaires, les deux directeurs actionnaires n'acquérant un droit ferme au versement des montants correspondants qu'après l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale. On relèvera encore que la solution comptable choisie ici par la recourante avait été arrêtée depuis longtemps déjà, sans susciter de critiques de la part du fisc, et qu'elle est par ailleurs fréquemment retenue par d'autres entreprises. En l'espèce, est décisif le fait que le choix entre l'une ou l'autre des solutions débattues ici n'a pas d'incidence réelle sur le bénéfice imposable de la société; en effet, l'argumentation de l'ACI sur ce point ne permet pas encore de dissocier le complément de salaire dû à raison d'un exercice donné du compte de résultat de cet exercice. Dans la mesure où le mode de comptabilisation choisi est correct, il est alors justifié d'apprécier le caractère excessif ou non des rémunérations au regard des rémunérations comptabilisées et non pas de celles qui sont effectivement versées au cours d'un exercice comptable. bb) L'ACI procède à une analyse de la jurisprudence rendue en matière de salaire excessif; elle se réfère notamment, les arrêts du Tribunal fédéral en la matière étant anciens, à des arrêts schwytois, fribourgeois et zurichois (v. aussi TA, arrêt du 24 novembre 1994, FI 93/0120). Il convient, dans une approche tentant de cerner à cet égard l'existence ou non d'une prestation appréciable en argent, de vérifier si le salaire servi à l'actionnaire-directeur pour une activité donnée correspond au montant qui serait versé, dans les mêmes conditions, à une personne tierce, étant entendu que les organes de la société doivent disposer sur ce point d'un pouvoir d'appréciation important. Dans la détermination du salaire qui pourrait être versé à des tiers, diverses circonstances objectives et subjectives doivent être prises en compte, notamment : - la politique salariale générale de l'entreprise, - les rémunérations des personnes de rang et de fonctions identiques ou similaires, - la position du salarié dans l'entreprise, sa formation, ses connaissances, son expérience, notamment, - la taille de l'entreprise, son chiffre d'affaires, son capital, ses bénéfices, de même que leur évolution (pour un catalogue plus complet, v. StE 1990 B 72.13.22 no 19, CCR FR). La jurisprudence (outre l'arrêt fribourgeois précité, voir StE 1991 B. 72. 13.22. no 21, ZH; StE 1989 B. 72.13.22 no 12, SZ; Archives 58, 427; Revue fiscale 1994, 310 et 1989, 137; voir aussi références citées par Känzig/Benisch II, no 82 s. ad. art. 49 AIFD) insiste sur le fait que l'existence d'un salaire excessif ne peut être appréciée que de cas en cas, en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise. Cette approche, qui est aussi celle des autorités fiscales, est d'ailleurs critiquée par une partie de la doctrine (voir à ce sujet Thomas H. Kunz, Die geschäftsmässige begründete Höhe des Aktionärgehalts, EC 1995, 761 ss; outre les commentateurs habituels, voir aussi Hans Herold, Wie hoch dürfen die Bezüge des Einmannesgesellschafters einer AG sein, ohne als verdeckte Gewinnausschüttung zu werden?, in Revue fiscale 1979, 301 ss). Kunz déplore en effet l'absence de repères plus précis, qui seraient de nature à aider les praticiens, souvent embarrassés pour indiquer l'ampleur des salaires admis par les autorités fiscales. Il suggère néanmoins, dans la mesure où il s'agit de déterminer si l'on se trouve en présence d'un salaire conforme à l'usage commercial, de se référer aux résultats de différentes enquêtes économiques sur les salaires,

notamment à celles conduites conjointement par ATAG Ernst et Young Consulting et IHA Institut d'analyses des marchés SA, notamment (ci-après : Enquête ATAG/IHA; au demeurant, l'autorité intimée paraît aller dans ce sens, puisqu'elle se réfère, dans ses écritures, à une enquête récente, elle aussi, malgré la jurisprudence schwytzoise, qui paraît aller en sens contraire. Pour sa part, le Tribunal administratif estime que de telles enquêtes peuvent en effet fournir des indications pour l'appréciation du caractère excessif d'un salaire donné. Au demeurant, les autorités fiscales vaudoises se réfèrent dans une première approche, à la méthode dite "valaisanne" (tel est le cas de certaines décisions de la Commission cantonale des personnes morales; l'autorité intimée plaide aussi cette méthode devant le Tribunal administratif, certes dans d'autres dossiers que la présente espèce); cette dernière a en effet été élaborée par les autorités valaisannes et a obtenu l'aval de l'Administration fédérale des contributions. Cette solution répond d'ailleurs dans une large mesure à la critique de Thomas Kunz, dans l'article précité (lequel suggère une méthode un peu différente, la Fromer Formel), au sujet de l'absence de critère fiable en cette matière; cependant, les résultats ainsi obtenus doivent encore être appréciés ensuite en fonction des circonstances particulières du cas. aaa) On rappelle tout d'abord les salaires bruts comptabilisés, qui sont les suivants : Salaires bruts comptabilisés 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 Z. _____ 247'300 276'505 279'205 414'885 463'954 301'440 313'000 313'000 Y. _____ 244'375 279'585 280'885 416'968 480'602 0 W. _____ 0 0 78'123 102'620 118'848 235'878 242'110 284'910 V. _____ 0 0 0 0 57'350 225'335 243'670 288'480 On remarquera, à l'examen des tableaux ci-dessus que la rémunération de Z. _____, ascendant à un montant de l'ordre de 275'000 francs en 1986 et 1987, puis à un montant un peu supérieur à 300'000 francs de 1990 à 1992, a connu une pointe en 1988 et en 1989, les salaires bruts s'élevant alors respectivement à 414'885 francs et 463'954 francs. On note des variations similaires s'agissant de Y. _____, les salaires bruts comptabilisés pour ce dernier s'élevant à 416'968 francs et 480'602 francs pour 1988 et 1989. Quant à la rémunération des nouveaux administrateurs, soit W. _____ et V. _____, elle s'est échelonnée entre 225'335 francs, dès 1990, et 288'480 francs en 1992. bbb) La recourante plaide notamment que le chiffre d'affaires, ainsi que le bénéfice de la société ont connu durant les exercices 1989 et 1990, une évolution très favorable, ce qui est exact au regard des différents tableaux établis par chacune des parties. Cependant, l'AFC insiste particulièrement sur ce point, le bénéfice de la société a été gonflé, de manière artificielle en quelque sorte, par la dissolution de réserves latentes importantes, correspondant d'ailleurs aux deux reprises les plus élevées effectuées par l'autorité fiscale pour l'exercice 1990, à savoir celles afférentes aux postes "sous-estimation des débiteurs" et "sous-estimation des travaux en cours", à hauteur de 734'600 francs et 1'977'600 francs. Ce faisant, l'AFC perd de vue que les réserves latentes correspondant à ces deux derniers postes ont été dissoutes comptablement durant les exercices 1991-1992, de sorte que les bénéfices des années 1988, 1989 et 1990, ici déterminants, n'en ont en rien été affectés. On aurait au contraire pu considérer que les bénéfices des années précitées auraient pu être arrêtés à des chiffres plus élevés encore que ceux qui ont été effectivement déclarés. Dans ce cas, à tout le moins si l'on applique la méthode valaisanne, les salaires servis aux directeurs-actionnaires n'en seraient que d'autant plus justifiés. Dans une première approche fondée sur la méthode valaisanne, appliquée aux exercices 1988 et 1989, on obtient les résultats suivants : 1988 1989 Bénéfice avant salaire (en milliers de fr.) 1'373 2'593 ./ . salaire fixe convenu - 204 - 257 Prise en compte du chiffre d'affaires : - 10 o/oo jusqu'à 1 M. - 9 o/oo jusqu'à 5 M. - 8 o/oo sur le solde - 10 - 36 - 22 - 10 - 36 - 43 Bénéfice restant 1'101 2'247 Part d'un quart

attribuée au salaire - 275 - 562 Bénéfice imposable 826 1'685 Salaires attribués aux actionnaires 204 68 275 547 soit 273,5 chacun 257 89 562 908 soit 454 chacun Ainsi, la méthode valaisanne indiquerait en première analyse que les salaires comptabilisés pour l'exercice 1989 ne présentent pas de caractère excessif. En revanche, tel pourrait être le cas pour l'exercice 1988, la reprise de salaire pouvant s'élever dans cette hypothèse à un montant de l'ordre de 140'000 francs sur un salaire total de l'ordre de 415'000 francs pour chacun des directeurs-actionnaires, Z. _____ et Y. _____; c'est donc paradoxalement l'exercice 1988, durant lequel le salaire servi a été inférieur à celui de 1989, qui pourrait faire l'objet, à première vue, d'une reprise à ce titre. ccc) L'AFC critique les salaires litigieux, au motif qu'ils dépasseraient ceux versés même aux plus hauts cadres dirigeants de banques ou de sociétés d'assurances; quant à l'ACI, elle évoque une enquête récente sur les salaires des cadres. Les affirmations de l'AFC paraissent cependant mal étayées, notamment au regard des pièces produites lors de l'audience par les recourants (pièces 70 et 71); de plus, l'application de la méthode valaisanne ébranle très sérieusement de telles allégations. Quant à l'argument de l'ACI, il paraît sujet à caution, dans la mesure où il se réfère à une enquête portant sur les salaires des cadres servis en 1994, alors que la période intéressante ici est plutôt celle de 1988-1989; or l'enquête ATAG/IHA est effectuée de manière régulière chaque année. Si l'on examine les salaires pour les directeurs d'entreprises dans le secteur de l'industrie du bâtiment, l'enquête de 1989 révèle une valeur médiane de 193'500 francs et un salaire moyen dans le quartile supérieur de 280'700 francs (les valeurs correspondantes pour 1994 sont de 195'750 francs, respectivement de 240'630 francs); comme le souligne le texte introductif de ces enquêtes, il ne s'agit pas de valeurs maximales et d'autres critères doivent d'ailleurs être pris en compte (l'âge de l'intéressé, l'effectif de l'entreprise, le chiffre d'affaires, le lieu de travail, notamment). On doit ainsi admettre à tout le moins que le salaire servi auparavant à Y. _____ et Z. _____, soit un salaire de l'ordre de 280'000 francs, entre très clairement dans des rémunérations parfaitement admissibles; l'ACI n'en disconvient d'ailleurs pas. ddd) L'aspect le plus curieux réside en l'espèce dans l'évolution des rémunérations servies ou plutôt dans la pointe qu'ont connue celles-ci en 1988 et 1989; on remarque en effet que, quand bien même le bénéfice fiscal déclaré a augmenté encore durant les exercices 1990, 1991 et 1992, le salaire de Z. _____ a baissé à nouveau à un ordre de grandeur de 300'000 francs. A l'audience, les mandataires de la société ont expliqué à cet égard, de manière convaincante, que la politique de la société avait quelque peu changé à cet égard, en raison de l'arrivée de nouveaux administrateurs, d'une part, et d'une appréciation un peu plus prudente, d'autre part, de la situation du secteur de la construction à court terme. eee) En définitive, le tribunal considère que l'entreprise ici examinée, de par sa taille et son chiffre d'affaires, ne présente pas une situation particulière qui justifierait de s'écarter de manière claire des indications résultant de la méthode valaisanne. La reprise concernant les salaires comptabilisés à charge de l'exercice 1989 ne sera donc pas confirmée ici. S'agissant de l'exercice 1988, la situation, on l'a vu, est différente. On constate cependant que le salaire fixe convenu entre la recourante et ses actionnaires-directeurs a atteint un niveau de l'ordre de 100'000 francs pour chacun d'eux durant l'exercice 1988; c'est un montant qui apparaît comme bas au regard du salaire de base admis à ce titre dans d'autres espèces dans le cadre de la méthode "valaisanne". Le tribunal retient dès lors plutôt un montant de l'ordre de 140'000 francs; les calculs évoqués plus haut, mais corrigés pour tenir compte de cet élément, aboutissent à retenir un salaire admissible de 304'000 francs pour chacun des actionnaires. Il en résulte que les salaires qui leur ont été servis, qui s'élèvent à un montant

de l'ordre de 415'000 francs chacun, doivent bien être qualifiés d'excessifs, la reprise devant être arrêtée à ce titre à 200'000 francs, soit 100'000 francs pour chaque intéressé; elle devra d'ailleurs être appliquée, par cohérence avec le raisonnement opéré ci-dessus, non pas à l'exercice 1989 durant lequel les compléments de salaire ont été versés, mais à l'exercice 1988 à charge duquel les provisions y relatives ont été comptabilisées. On relèvera encore que la solution retenue ici peut paraître curieuse eu égard à l'absence de reprise concernant l'exercice 1989, alors même que les rémunérations versées durant ce dernier ont été largement plus élevées (soit 480'000 francs pour Y. _____, par exemple); cependant, le paradoxe n'est qu'apparent. Il découle en effet de la base même de la méthode choisie que les rémunérations admissibles varient en fonction des résultats de l'entreprise; or, le bénéfice de la recourante a triplé entre 1988 et 1989. Au surplus, l'on ne saurait tenir compte des réserves latentes reprises durant l'exercice 1990 à hauteur de 2'700'000 francs pour corriger le bénéfice déclaré en 1988 et ajuster en conséquence les rémunérations des actionnaires-directeurs. D'une part en effet, on ignore si la constitution de ces réserves latentes s'est effectuée, même pour partie, durant l'exercice 1988; d'autre part, la société recourante ne saurait à la fois accumuler des réserves et diminuer ainsi son résultat, tout en plaidant après coup que celles-ci doivent en réalité être requalifiées de bénéfice et être prises en considération à ce titre pour l'appréciation de la rémunération de ses cadres dirigeants. cc) L'existence d'un salaire excessif étant confirmée pour l'exercice 1988, il reste à s'interroger sur le point de savoir si cette prestation est constitutive d'une soustraction. Dans la mesure où le montant des rémunérations servies aux directeurs-actionnaires est annoncé dans l'attestation 21024, il paraît difficile de retenir, sous réserve d'une situation particulière, l'existence d'une soustraction (dans ce sens, Urs R. Behnisch, *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht*, EC 1993, 379 ss, spéc. note 46; contra, l'opinion beaucoup plus tranchée de Jacques-André Reymond, in *L'influence du droit fiscal sur le droit commercial*, RDS 1978 II 275, spéc. p. 359). Cependant, dans le cas particulier, il s'avère très difficile d'apprécier la situation, compte tenu tout d'abord du caractère apparemment erroné de l'attestation 21024 établie pour Z. _____; si l'on confronte le tableau des salaires bruts payés établi par la recourante à cette attestation, on constate que les montants annoncés par cette dernière sont trop faibles pour l'exercice 1989 (433'954 francs payés, 381'925 annoncés dans l'attestation) et trop élevés pour 1990 (476'440 francs payés, mais 588'161 annoncés). L'attestation relative aux rémunérations servies à Y. _____ n'indique quant à elle que les indemnités d'administrateur, soit 9'000 francs par année. L'autorité de céans n'a pas été en mesure, à l'issue de l'instruction, de déterminer de manière précise l'origine de cette situation extrêmement confuse; au bénéfice du doute, la recourante ne peut dès lors se voir imputer un dol ou un dol éventuel à raison des faits qui précèdent. En revanche, force est au tribunal de retenir à tout le moins l'existence dans le cas d'espèce d'une soustraction commise par négligence pour ce qui a trait à la part, qualifiée ci-dessus d'excessive, du salaire versé à Y. _____, soit 100'000 francs, dès lors que l'attestation 21024 établie au nom de ce dernier ne mentionne aucun salaire pour l'exercice 1989. b) Les décisions attaquées procèdent également à une reprise portant sur un passif transitoire intitulé "complément-appointement" d'un montant de 400'000 francs pour la période 1990. La société explique là encore qu'elle a comptabilisé de la sorte une enveloppe portant sur les salaires complémentaires dus pour l'exercice 1990, mais payés en 1991 seulement aux trois administrateurs, Z. _____, W. _____ et V. _____; il en va de même du passif transitoire intitulé "charges sociales" d'un montant de 71'700 francs pour 1990, lesquelles sont liées à ces compléments. A cet égard, on a vu plus haut qu'il était

correct de comptabiliser sous forme de provisions les compléments de salaire relatifs à l'exercice 1990, versés cependant durant l'année suivante; on n'y reviendra donc pas. L'ACI fait encore valoir que la preuve formelle du versement de ces montants aux trois administrateurs précités et de la comptabilisation de ces montants en tant que charges salariales n'a pas été rapportée à satisfaction. Cependant, le tribunal, même s'il a régné un certain flou sur les points précités, estime que les pièces produites en procédure, ainsi que les explications fournies lors de l'audience sont suffisantes pour écarter les deux reprises ici évoquées. c) L'autorité intimée a également procédé à des reprises afférentes à des montants versés par la société à Y. _____ et Z. _____ à titre d'indemnités pour l'utilisation, à leur domicile, d'un bureau à des fins professionnelles; elle relève d'ailleurs que ces montants ne figurent nullement sur les certificats de salaire, contrairement à ce que paraissent exiger les Directives concernant les certificats de salaire (Revue fiscale 1986, 586) ou encore les formulaires 21024. L'administration paraît partir de l'idée que, dans la mesure où l'entreprise comporte des locaux suffisants, celle-ci n'avait pas la faculté d'accorder en outre une indemnité correspondant à l'usage d'un bureau sous forme de participation au loyer de ses cadres. aa) On doit plutôt se demander ici si l'activité professionnelle de l'employé concerné l'oblige à consentir des dépenses supplémentaires, en l'occurrence sous forme d'un loyer plus élevé. Lors de l'audience, le témoin Y. _____ a admis avec franchise qu'il utilisait un bureau à son domicile aussi bien pour ses affaires personnelles que pour du travail lié à l'entreprise. Les explications données à cet égard par Z. _____ sont à cet égard moins claires, même s'il semble dire qu'il n'utilise son bureau que pour ses activités professionnelles. En définitive, le tribunal considère que le caractère nécessaire de dépenses de loyer supplémentaires n'est en l'occurrence pas établi; dans ces conditions, le tribunal ne peut guère que confirmer la reprise ici litigieuse. L'autorité intimée a procédé en outre à une reprise similaire pour l'année de calcul 1990 sur un poste intitulé "provisions pour loyers non justifiées fiscalement" pour V. _____ et W. _____, de 6'000 francs chacun. L'argumentation de la recourante est ici la même que pour les indemnités de loyers servies à Y. _____ et à Z. _____, sous réserve du fait que la société ne les a pas versées durant l'exercice 1990, mais les a seulement comptabilisées à charge de celui-ci, pour les payer ultérieurement. Ce mode de comptabilisation qui n'est pas nécessairement critiquable, comme on l'a retenu plus haut, donne à penser que cette "indemnité" s'apparente en réalité à un complément de salaire, son versement pouvant en effet être remis en cause, lors du bouclage des comptes, au vu des résultats obtenus. La reprise doit ici être confirmée également, pour les mêmes motifs au surplus que s'agissant des indemnités de loyers servies à Y. _____ et Z. _____. bb) Il convient encore de vérifier si les reprises précitées correspondent en outre à une soustraction d'impôt. On relèvera à cet égard que les formules 21024, qui sont déterminantes s'agissant de l'imposition de la société, sont claires quant à l'obligation d'indiquer de telles indemnités, puisqu'elles comportent la mention "autres indemnités pour frais". Dès lors, faute d'indication de la recourante sous cette rubrique, l'on se trouve en présence d'une violation d'une obligation de la contribuable; le tribunal retiendra donc ici l'existence d'une soustraction, les montants correspondants aux reprises devant dès lors être pris en considération dans la fixation de l'amende (contra apparemment TA, arrêt du 17 novembre 1994, FI 94/0035 p, 16; dans cette affaire, l'ACI avait admis le principe d'un tel loyer, mais elle en avait réduit le montant; l'état de fait de l'arrêt n'indique cependant pas si la formule 21024 comportait mention de l'indemnité versée au titre de l'utilisation d'un bureau au domicile du directeur-actionnaire). d) Les parties sont divisées également sur la question de la comptabilisation d'une part privée aux véhicules de

l'entreprise. Il faut cependant distinguer ici le cas de Y. _____, de celui de Z. _____. Y. _____ avait, lorsqu'il était au service de X. _____ SA, le bénéfice de l'utilisation d'une Mercedes, étant précisé qu'il ne disposait pas en outre d'un véhicule privé. Cela étant, le principe même d'une reprise à ce titre n'est pas contesté par la recourante, ses griefs portant seulement sur la quotité de la reprise. S'agissant en revanche de Z. _____, celui-ci était alors propriétaire d'un véhicule privé, qui aurait été son seul moyen de transport pour son usage privé. L'AFC met en doute cette allégation, en faisant remarquer que Z. _____ a sans doute utilisé la Mercedes de l'entreprise pour des motifs de prestige. A l'audience, Y. _____ a admis une part privée de 25%; Z. _____, non sans quelques réticences, a admis lui aussi une part privée de 10%. L'administration des preuves n'a pas permis de retenir des parts privées plus élevées, de sorte que l'on s'en tiendra en définitive aux chiffres expressément admis par les témoins, directement intéressés. On opérera dès lors les reprises suivantes, en se fondant notamment sur les chiffres de la recourante, tels qu'établis en annexe au courrier de Teamtrust et Co SA du 2 juin 1994, y compris l'amortissement annuel : Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 fr. fr. fr. fr. fr. Z. _____ 1'250 1'250 1'250 1'400 2'080 1'540 Y. _____ 2'750 2'750 2'825 2'900 2'700 -- Pour le surplus, comme on l'a déjà indiqué plus haut, la prise en charge de frais privés par les comptes de la société constitue une soustraction et même une soustraction qualifiée (voir en outre à ce sujet StE 1994 B 101.2 no 16). e) La recourante conteste aussi une reprise afférente à des frais forfaitaires non justifiés versés pour l'administrateur Hubacher; selon elle, une telle indemnité était parfaitement fondée, s'agissant d'un administrateur domicilié à Sion. L'ACI critique cette solution en relevant que la recourante n'était pas au bénéfice d'un règlement d'entreprise, au sens des directives sur les certificats de salaire, déjà citées. On soulignera en premier lieu que les directives sur les certificats de salaire, qui ne permettent le versement d'indemnités sous forme forfaitaire que lorsqu'un règlement d'entreprise a été adopté, ne s'appliquent pas au cas des administrateurs, mais seulement à celui des cadres ou des employés du service externe. Au demeurant, au vu de la modicité des montants en cause, l'admissibilité d'une indemnité forfaitaire pour les frais encourus par un administrateur ne saurait être d'emblée et en principe exclue, tout au moins lorsque l'entreprise concernée est à même de démontrer l'existence de tels frais et leur ampleur approximative. En l'espèce, tel est bien le cas, s'agissant d'un administrateur domicilié à Sion, qui doit supporter un certain nombre de frais de déplacements à tout le moins, ainsi que divers frais annexes. Les reprises opérées à ce titre seront donc écartées. On ajoutera, pour le surplus, que ces indemnités ont été annoncées dans le formulaire 21024, de sorte que, même si ces reprises avaient dû être confirmées, elles n'auraient pas pu être considérées comme constitutives de soustraction d'impôt. f) Le litige porte aussi sur une reprise de 275'000 francs, correspondant à une prestation appréciable en argent liée à la vente à un prix réduit par la société d'un terrain de 3'962 m² à son actionnaire Z. _____. L'autorité intimée, à cet égard, a considéré que le prix de sortie était exagérément favorable, celui-ci devant être fixé, compte tenu de l'état du marché immobilier à l'époque, à un montant, rectifié à la hausse, correspondant à l'adjonction de la reprise précitée. aa) La recourante invoque tout d'abord à cet égard un moyen de procédure. Elle s'étonne en effet que l'autorité fiscale revienne sur cet aspect, dans le cadre de la décision attaquée, alors même qu'elle paraissait avoir été convaincue par les explications de la contribuable lors d'une entrevue qui s'est déroulée à fin 1988. Cet argument ne saurait être retenu, dans la mesure où l'autorité fiscale n'a pas statué sur cette question par une décision, à la suite de l'entrevue de 1988, la taxation étant maintenue au contraire provisoire. Au surplus,

l'existence d'une promesse de la part de l'autorité fiscale, susceptible de permettre à la contribuable de se prévaloir de la garantie de la bonne foi, n'est nullement établie ici. En tous les cas, on ne saurait déduire de la lettre de l'ACI, du 10 octobre 1988 invitant la recourante à produire diverses pièces, relatives notamment au terrain de B. _____, puis à l'existence d'un rendez-vous entre le mandataire de la contribuable et l'ACI que cette dernière s'était engagée à n'effectuer aucune reprise en relation avec cette vente de terrain. Force est dès lors d'écarter ce premier argument de nature procédurale. bb) Au préalable, on rappellera ici la teneur concordante des déclarations des témoins Y. _____ et Z. _____ en relation avec cette vente. Ce dernier s'est vu offrir la possibilité d'acquérir à B. _____ une parcelle d'une surface totale de 7'699 m², le bien-fonds en question comportant une villa. Cependant, Z. _____ ne disposant pas de ressources financières suffisantes, il s'est tourné vers la société recourante pour lui demander son appui. Après discussion, la recourante, en lieu et place d'un prêt à son directeur-actionnaire, a préféré acquérir elle-même une partie du bien-fonds. C'est ainsi que le 30 avril 1980, Z. _____ a acquis la parcelle 1***** de B. _____, d'une surface totale de 3'474 m², comportant une villa, alors que, le même jour et après division de bien-fonds, X. _____ SA a acquis la parcelle 2*****, immédiatement voisine, d'une surface de 3'960 m². Il était en outre convenu entre X. _____ SA et Z. _____ que ce dernier lui achèterait la parcelle 2***** au bout de cinq ans, cela au prix coûtant (soit prix d'acquisition et frais). S'agissant des frais, ceux-ci devaient comprendre les frais de notaire, le droit de mutation, ainsi que les intérêts afférents à un emprunt effectué par la société elle-même pour financer cette acquisition, à hauteur de 300'000 francs; pour le surplus, elle a financé cet achat par des fonds propres pour un montant de 200'000 francs, sur lesquels elle n'entendait pas comptabiliser d'intérêts à charge de Z. _____. Le Tribunal, qui se fonde ici sur les déclarations recueillies des témoins, lesquelles apparaissent crédibles, considère que le contrat convenu entre les parties doit être qualifié de fiducie-sûreté (fiducia cum creditore); dans ce cadre, le fiduciaire s'engage en effet à n'utiliser le bien, dont il apparaît comme le propriétaire vis-à-vis de l'extérieur, qu'à titre de garantie de la dette du fiduciaire. Un tel contrat, lorsqu'il est passé entre une société anonyme et un de ses actionnaires, est admissible dans la même mesure et aux mêmes conditions qu'un simple prêt; les circulaires de l'AFC relatives à l'estimation des prescriptions appréciables en argent sont ainsi applicables dans l'une, comme dans l'autre hypothèse. Il résulte de ce qui précède que le montant de 575'000 francs payé par Z. _____ apparaît trop bas aux yeux de l'autorité intimée, à juste titre d'ailleurs. Il convient dès lors d'opérer ici une reprise, qui n'est d'ailleurs plus réellement contestée par la recourante à l'issue de l'instruction, correspondant à l'intérêt qu'elle aurait dû comptabiliser à charge de Z. _____ pour la mise à disposition par elle de fonds propres à hauteur de 200'000 francs. Au demeurant, les circulaires de l'AFC relatives à l'estimation des prestations appréciables en argent indiquent également, que, dans le cas d'un financement à l'aide de fonds étrangers (comme en l'espèce à hauteur de 300'000 francs), il faut calculer les coûts occasionnés pour la société, auxquels s'ajoute 1/4 à 1/2 % correspondant aux frais de la société elle-même, un intérêt minimum devant cependant être calculé, lequel a varié de 3 1/2 % à 6 1/2 % durant la période considérée (voir sur ce point Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, no 27 ad art. 49 AIFD). cc) La reprise querellée doit ici être confirmée dans son principe; elle apparaît cependant trop élevée dans son montant, au regard des directives de l'AFC précitées. Outre ces notices, l'on doit prendre pour base un coût total de l'opération de 525'000 francs (prix d'achat, plus les frais, y compris le droit de mutation), auquel il convient d'appliquer les taux

d'intérêt minima prescrits par l'AFC; il en résulte des charges d'intérêt totales de 151'220 francs, dont il faut déduire les intérêts effectivement débités à Z. _____, soit 50'000 francs. C'est ainsi une reprise finale de 101'200 francs qui doit être opérée à ce titre. dd) Compte tenu des obligations résultant clairement des directives précitées pour les contribuables, il s'agit en l'espèce d'un cas de soustraction simple à hauteur des charges d'intérêt épargnées par Z. _____. g) La décision attaquée opère encore divers redressements relatifs à l'immeuble sis ***** à A. _____. aa) La recourante fait valoir une note manuscrite établie le 25 avril 1989 par le taxateur responsable du dossier; sa teneur est la suivante : "Selon entretien avec M. Mertenat en date du 25 avril 1989, il faut laisser ce dossier provisoire pour la période fiscale 1987-1988 étant donné que le coût global de l'investissement immobilier ne sera connu que dans l'exercice 1988." La recourante tente de déduire du courrier de l'ACI déjà cité du 10 octobre 1988, qui concernait également l'immeuble *****, et de la note précitée l'existence d'une promesse du fisc de procéder à une taxation fondée sur les explications données et sur les éléments chiffrés à fournir encore. Cette argumentation, pas plus que pour le terrain de B. _____ (v. ci-dessus lit. f aa), ne saurait ici être suivie. Il est possible que, dans un premier temps, le taxateur ait accepté de suivre l'argumentation du mandataire d'alors de la contribuable; ce faisant, l'autorité fiscale n'était pas, de ce seul fait, déchu du droit d'apprécier le cas d'une autre manière. L'autorité doit, il est vrai, s'abstenir d'adopter des attitudes contradictoires dans la mesure du possible; cependant, elle a aussi, dans une certaine mesure, le droit à l'erreur, en tout les cas tant que la taxation n'est pas entrée en force (cela se marque notamment par la faculté, en cas de réclamation ou de recours, de procéder à une reformatio in pejus). Quoi qu'il en soit, ce premier moyen, de nature procédurale, ne peut qu'être écarté. bb) Il s'agit d'un immeuble qui présentait apparemment, au moment du début des travaux en 1985, un important retard d'entretien. Le coût total de ces travaux s'est élevé à 1'029'055 francs; la société en a activé, dans le compte immeubles, une part s'élevant à 504'800 francs, le solde étant mis à la charge de l'exploitation par 524'255 fr. 75. L'autorité fiscale, dans le cadre des décisions attaquées, a considéré que la part devant être activée était plus élevée, un montant non admis à charge de l'exploitation de 400'000 francs étant dès lors repris (montant ventilé sur les années de calcul 1985 et 1986 exclusivement). En premier lieu, on ne s'arrêtera pas aux documents émanant de l'architecte Jean-Baptiste Ferrari, mandaté pour la réalisation du projet; celui-ci, en estimant la part des travaux apportant une plus-value à l'immeuble à 10%, s'est manifestement contenté de prendre en considération les travaux relatifs aux combles, en excluant toute plus-value pour les travaux engagés aux autres étages de l'immeuble. Cette solution n'est assurément pas convaincante. L'ACI, en retenant la proposition inverse, soit une part de travaux à plus-value de 90%, n'emporte pas l'adhésion non plus. Elle justifie essentiellement ces chiffres en faisant valoir que la comptabilisation choisie par X. _____ SA pour ces différents frais était pratiquement dépourvue de toute transparence; on a le sentiment, au demeurant, que l'autorité intimée a procédé à une quasi-taxation d'office pour ce poste. En réalité, même si le mode de comptabilisation des frais examinés ici n'est pas exempt de tout reproche, il reste qu'il est extrêmement délicat de procéder à une ventilation, lors de travaux de rénovation d'immeubles, entre la part afférente à l'entretien, respectivement celle qui constitue une plus-value de l'immeuble. C'est précisément pour ce motif que le droit du bail pose la présomption que 50 à 70% des frais doivent être considérés comme apportant une plus-value (voir actuellement art. 14 OBLF; ATF 118 II 415 et ss not. 417-418 et 110 II 407, cons. 3a, concernant la réglementation en vigueur durant la période ici considérée);

lorsque la part de l'entretien apparaît importante, précisément parce que la société a longtemps omis de s'en soucier, une part de plus-value de 50% apparaît clairement comme justifiée. C'est précisément cette part que la société a comptabilisée et le tribunal juge qu'on ne saurait lui en faire grief. Au demeurant, on relève que l'estimation fiscale de l'immeuble a augmenté d'un montant de l'ordre de 500'000 francs, ce qui paraît correspondre dans une large mesure avec la plus-value comptabilisée par la société. En définitive, la reprise ici examinée ne peut qu'être écartée. cc) Par ailleurs, les décisions attaquées procèdent à des redressements touchant les amortissements opérés sur cet immeuble, durant les exercices 1986 à 1990. L'autorité intimée invoque à cet égard la pratique fondée sur la notice concernant les amortissements sur les valeurs immobilières des entreprises commerciales (notice A 1979), qui refuse les amortissements sur les immeubles de rendement loués à des fins d'habitation (voir sur ce point TA arrêt du 27 janvier 1994, FI 93/060, consid. 3 et références citées). La recourante invoque à cet égard l'usure particulière que connaît un tel immeuble, occupé par des travailleurs saisonniers pour l'essentiel; elle fait valoir également aujourd'hui la crise des valeurs immobilières. Le second argument ne saurait être retenu ici, dans la mesure où les valeurs immobilières, durant les années de calcul concernées, soit jusqu'en 1990, ont connu plutôt une hausse constante; au demeurant, tel a été le cas à tout le moins s'agissant du terrain. Par ailleurs, on ne saurait surestimer ici la portée d'une usure prétendument exorbitante des locaux de l'immeuble *****, en raison de sa location à des travailleurs saisonniers, les frais correspondants apparaissant en effet pour l'essentiel comme des frais d'entretien d'immeubles déductibles. Le tribunal estime dès lors qu'il n'y a pas lieu d'accueillir l'argumentation de la recourante sur ce point. dd) On prend acte pour le surplus du fait que les reprises afférentes à l'immeuble ***** n'ont pas été prises en compte dans le cadre du calcul des amendes ou pénalités; à juste titre, dès lors qu'aucune soustraction ne pourrait être reprochée à la contribuable de ce chef. h) On rappelle enfin que l'ACI a pris en audience des conclusions en reformatio in pejus, en considérant que les postes "sous-estimation des débiteurs" et "sous-estimation des travaux en cours", repris sur l'exercice 1990, avaient trait à des montants soustraits au fisc; en conséquence, elle a réclamé l'application de l'art. 128 al. 2 lit. a LI, soit le prononcé d'une pénalité de 10% des éléments soustraits, à ajouter à la taxation litigieuse, ce qui devait porter selon elle la reprise totale pour l'exercice 1990 à 4'585'900 francs. Sur ce point, la recourante a rappelé la pratique admise par les représentants de l'ACI eux-mêmes à l'audience, consistant à renoncer à la perception d'amendes sur les réserves latentes. Il convient néanmoins ici de distinguer les deux postes concernés : aa) S'agissant tout d'abord du poste "sous-estimation des débiteurs", les mandataires de la société ont admis que les prestations effectuées par X. _____ SA et facturées ne figuraient dans les comptes que de manière fantaisiste, puisque le bilan 1990 comportait à l'actif un poste "Débiteurs-clients et travaux en cours" d'un montant global de 616'155 fr. 80 et au passif une provision pour débiteurs douteux de 78'000 francs. A la suite du contrôle, il est apparu que la société n'avait comptabilisé sous la rubrique "Débiteurs-clients" qu'un montant de 49'329 fr. 95, inclus dans le poste actif précité, la provision pour débiteurs douteux étant elle-même plus élevée. Cela résulte en fait de l'absence dans les comptes de très nombreuses prestations facturées. Il s'agit là assurément d'une violation claire des règles du droit de la comptabilité, correspondant au demeurant à une soustraction qualifiée; la pénalité de l'art. 128 al. lit. a LI requise par l'ACI dans ses conclusions en reformatio in pejus, doit dès lors être retenue. bb) En revanche, les travaux en cours figurent au bilan à hauteur de 566'826 francs, alors que ceux-ci auraient dû s'élever, selon la décision de reprise non contestée, à 2'544'437 francs au total. En

sous-estimant les travaux en cours, la société s'est donc constituée des réserves latentes, sur la base d'écritures régulièrement enregistrées dans les comptes; on ne saurait voir là de soustraction, ce d'autant que les autorités fiscales savent que ce type de poste est susceptible de receler de telles réserves; de plus, la pratique des autorités fiscales, rappelée à cet égard à l'audience, doit ici être prise en compte, ne serait-ce que pour respecter le principe de l'égalité de traitement. Ainsi, les conclusions nouvelles de l'ACI ne peuvent être que rejetées en tant qu'elles ont trait au poste "sous-estimation des travaux en cours". i) En résumé, on récapitulera les considérants qui précèdent de la manière suivante, s'agissant des reprises (on se réfère ici aux chiffres figurant sous lettre D de la partie faits ci-dessus) : aa) les reprises 1 (loyer bureau non justifié), 6 (provisions pour loyers) et 8 (amortissement sur immeuble *****) sont confirmées; bb) la reprise 2 (parts privées non comptabilisées aux frais de véhicule), dont le principe est confirmé, doit être fixée à nouveau de la manière suivante : Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 fr. fr. fr. fr. fr. fr. Z. _____
1'250 1'250 1'250 1'400 2'080 1'540 Y. _____ 2'750 2'750 2'825 2'900 2'700 -- cc) les reprises 3 concernant les reprises de salaire pour 1989 et 1990 sont supprimées; elles sont remplacées par deux reprises de 100'000 francs chacune, liées aux salaires excessifs comptabilisés en faveur de Y. _____ et Z. _____ durant l'exercice 1988; dd) la reprise 4 (terrain de B. _____) doit être réduite à 101'220 francs; ee) les reprises 5 (frais forfaitaires Hubacher), 7 (frais de transformation de l'immeuble *****), 9 (complément appointements) et 10 (charges sociales) doivent être annulées. j) S'agissant des amendes ou pénalités, on résumera également la situation de la manière suivante : aa) l'existence d'une soustraction intentionnelle est admise dans le cas des reprises 1, 2, 4 et 6; la soustraction liée au versement d'un salaire excessif en 1988 relève en revanche de la négligence (reprise 3); bb) l'existence d'une soustraction est au contraire écartée s'agissant des reprises annulées; cc) la soustraction doit également être retenue s'agissant du poste "sous-estimation des débiteurs", mais non s'agissant du poste "sous-estimation des travaux en cours"; dd) enfin, le tribunal admet encore la réalisation d'une soustraction là où l'ACI l'a retenue, ce dans les cas de reprises non contestées. ee) La majoration de 10% selon l'art. 128 al. 2 lit. a LI devra dès lors être fixée à nouveau en fonction de ce qui précède; les amendes en revanche, seront arrêtées ci-après (cons. 3). 3. Il convient enfin d'examiner si l'autorité intimée a fixé correctement les amendes; au préalable, on rappellera 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. aa) En matière d'impôt fédéral direct, la décision attaquée fixe une amende de 15'000 francs pour chacune des trois périodes concernées; on remarquera que ces montants ont été fixés en relation avec le maximum prévu par l'art. 131 al. 2 AIFD, plutôt que sur la base des barèmes suggérés par les instructions citées plus haut, qui traitent, elles aussi, du cas de la tentative de soustraction. Quoi qu'il en soit, il est conforme à la volonté du législateur de prendre en compte de manière appropriée les maxima légaux; dans l'esprit de la décision attaquée, il convient dès lors de réduire quelque peu les amendes litigieuses, tout en soulignant que cette modération doit rester limitée, le grief principal adressé à la recourante qui a trait aux ristournes étant en effet confirmé. On limitera dès lors l'amende à 12'500 francs pour chacune des trois périodes considérées. bb) S'agissant des amendes cantonales et communales, pour les périodes 1987-1988, l'autorité intimée a expliqué à l'audience qu'elle avait appliqué des taux de 1 aux impôts soustraits en relation avec les ristournes, alors qu'elle a appliqué un taux de 0,5 s'agissant des autres reprises. Le choix de ces taux est motivé notamment par l'existence en l'espèce d'une tentative de soustraction, les taxations étant provisoires au moment du contrôle, et par l'absence de collaboration de la contribuable, notamment; elle signale également que la contribuable avait déjà fait l'objet d'un contrôle durant la période fiscale 1985-1986 et qu'elle avait fait l'objet de reprises à cette occasion en relation avec des ristournes, accompagnées de simples pénalités. Quant à la recourante, elle s'insurge contre le fait que sa collaboration au redressement n'ait pas été retenue, ce contrairement à ce qu'elle avait déclaré vouloir faire; elle met aussi en exergue le nombre très important de pièces fournies aux autorités fiscales durant le contrôle. La recourante a toutefois soulevé une question de nature procédurale qui doit être tranchée en premier lieu. aaa) Elle fait valoir que les décisions attaquées seraient lacunaires quant à la motivation des sanctions prononcées. On peut sans doute la suivre en partie et constater que la motivation de ces décisions est pour le moins touffue et qu'elle n'est pas des plus transparentes pour la contribuable; en effet, elle ne se réfère qu'implicitement au barème de l'ACI évoqué plus haut. Ce point n'est toutefois pas absolument décisif, dans la mesure où les barèmes ne constituent de toute manière que des guides à l'appréciation des autorités fiscales de nature à leur permettre de respecter le principe d'égalité de traitement. Cependant, la nature pénale des amendes fiscales implique que le juge administratif, en tant que premier juge, procède à une nouvelle appréciation des circonstances de l'espèce et fixe lui-même la peine adéquate; dans ces conditions, une annulation des décisions attaquées n'a guère de sens, compte tenu du libre pouvoir d'examen du juge en cette matière. Ce moyen de nature formel sera dès lors écarté. bbb) Au surplus, il apparaît que le tribunal de céans est en mesure d'arrêter lui-même les amendes qui doivent être prononcées. S'agissant des taux ici disputés, on n'attachera en définitive pas de poids considérable à la question de savoir si la contribuable doit ou non être considérée comme ayant collaboré avec le fisc dans le cadre du redressement. On doit sans doute admettre en l'espèce que la contribuable a collaboré dans une certaine mesure, mais qu'elle a parfois créé des difficultés non négligeables à l'administration dans l'élucidation des faits; on ne saurait

non plus faire totalement abstraction de la brusquerie de Z. _____ à l'endroit des responsables du contrôle, même si son agacement s'expliquait, ni d'ailleurs d'une attitude empreinte parfois de réticence. A vrai dire, ce qui frappe plus particulièrement dans la présente espèce, c'est l'existence d'une récidive, laquelle justifie assurément une sanction aggravée; à cet égard, la recourante est malvenue d'invoquer la tolérance des autorités fiscales à l'endroit de telles pratiques, puisque aussi bien elle avait déjà été sanctionnée, certes avec une certaine mollesse, pour le même comportement. Ainsi, le taux de 1, retenu en l'espèce (correspondant à un taux de 2, réduit de moitié par le fait que les taxations étaient provisoires au début du contrôle) apparaît comme pleinement justifié, de même que le taux de 0,5, pour les autres éléments soustraits. On relèvera d'ailleurs à cet égard que ce dernier taux paraît même favorable dans les cas où l'on doit retenir l'existence d'une soustraction qualifiée; en effet, il n'est pas d'emblée évident que les prestations appréciables en argent réalisées par le biais d'un usage de faux soient sensiblement moins critiquables que les ristournes elles-mêmes. Enfin, s'agissant de la reprise liée au salaire excessif perçu par Y. _____ en 1988, pour laquelle seule une négligence peut être retenue, l'amende sera fixée à un taux de 0,25 ccc) S'agissant de la période 1987-1988, on retiendra tout d'abord le montant total des ristournes qui s'y rapportent, soit 213'000 francs, auquel on appliquera un taux d'amende de 1. On devrait dès lors appliquer un taux de 0,5 sur un solde fixé à environ 165'000 francs. Cette manière de procéder conduit à prononcer une amende totale de 90'000 francs pour la période fiscale 1987-1988. De même, pour la période suivante, on appliquera un taux d'amende de 1 aux ristournes, dont le total s'élève à 198'000 francs, et un taux de 0,5 aux autres reprises, sauf la reprise relative au salaire excessif, pour laquelle l'amende doit être calculée à un taux de 0,25; l'amende globale afférente à la période 1989-1990 sera ainsi fixée à 79'000 francs. 4. Les recours sont ainsi partiellement admis, tant pour ce qui a trait aux rappels d'impôt qu'aux amendes. Les décisions litigieuses seront ainsi annulées dans leur chiffre 1, relatifs aux rappels et compléments d'impôt, le dossier étant renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens du considérant 2 lit. i et j/ee; elles sont réformées dans leur chiffre 2 relatifs aux amendes, dans le sens indiqué plus haut (il est précisé que l'ACI est invitée à ventiler en conséquence l'amende totale entre le canton et les communes intéressées). Compte tenu des conclusions prises par la recourante dans son pourvoi, d'une part, et du résultat de la présente procédure, d'autre part, il convient de mettre à sa charge un émolument d'arrêt réduit à 2'000 francs, auquel on ajoutera les débours relatifs au témoin Z. _____, par 70 francs. Pour le surplus, les conclusions en dépens de la recourante devront également être accueillies partiellement, par 1'500 francs.