

VD_OMNI FI.1995.0017 vom 23. Juni 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0017

FR: VD_OMNI FI.1995.0017 du 23 juin 2000

IT: VD_OMNI FI.1995.0017 del 23 giugno 2000

Regeste

c/ACI | - Libéralités en faveur de tiers pas autorisées par l'usage commercial.- Diverses prestations injustifiées de la SA en faveur de l'actionnaire, décédé en cours de procédure. Recours partiellement admis.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 23.06.2000 FI.1995.0017

c/ACI | - Libéralités en faveur de tiers pas autorisées par l'usage commercial.- Diverses prestations injustifiées de la SA en faveur de l'actionnaire, décédé en cours de procédure. Recours partiellement admis.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF A R R E T du 23 juin 2000 sur le recours interjeté par X. _____ SA à B. _____ et Feu YY. _____ et son épouse ZY. _____, à *****, représentés par l'avocat Claude Narbel, Petit-Chêne 18, case postale 3409, 1002 Lausanne et par l'avocat Henri Baudraz, agissant en qualité d'exécuteur testamentaire de la succession de Feu YY. _____, case postale 3293, 1002 Lausanne, contre les décisions rendues les 13 décembre 1994 et 29 juin 1995 par l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) concernant des rappels d'impôts et prononcés d'amendes en matière d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct pour les périodes 1987-1988 à 1993-1994. * * * * * Composition de la section: M. Jean-Claude de Haller, président; M. Raymond Bech et M. André Donzé, assesseurs. Greffier: Mme Nathalie Neuschwander. Vu les faits suivants: A. La société X. _____ SA à B. _____ (ci-après : la société) a été constituée le 15 février 1956. Elle a pour but l'achat, la vente et la représentation de tous objets de ferrement, outillage, quincaillerie, articles de ménage et produits de toute nature, en Suisse et à l'étranger. Elle peut traiter toutes opérations commerciales, industrielles, financières, mobilières et immobilières s'y rapportant. Son capital social, de 100'000 fr. à l'origine, a été augmenté à 150'000 fr. en 1964. La raison sociale de la société a été modifiée en 1975 pour s'écrire X. _____ SA. M. YY. _____ est devenu l'actionnaire unique de la société en 1978 et en a assuré sa gestion. Sous sa direction, la société a passé d'un chiffre d'affaires de quelque 7,6 millions en 1978 à 34 millions en 1990. M. YY. _____ a été président du conseil d'administration de la société avec signature individuelle dès la création de la société jusqu'au 27 septembre 1990, date à partir de laquelle il est devenu désormais administrateur sans signature. En raison d'un diabète chronique important, M. YY. _____ a dû cesser son activité totalement durant quatre mois en 1985. Sa maladie ne lui permettant plus de reprendre ses fonctions à 100 % (activités réduites à 25 %), il a alors confié la direction de l'entreprise à W. _____ et son épouse a également augmenté son activité. Il a également demandé à son fils T. _____ de venir travailler dans l'entreprise. M. YY. _____ a cessé son activité dirigeante le 31 décembre 1986. Il a obtenu par décision du 17 juin 1988

rétroagissant dès le 1er décembre 1985 une rente AI entière (1'440 fr. par mois, ainsi qu'une rente complémentaire pour son épouse de 432 fr. par mois pour 1987). La société d'assurances Winterthur, sur la base d'un contrat d'assurance collective conclu avec X. _____ SA, lui a servi une rente d'invalidité, laquelle s'élevait à 65'388 fr. en 1987. Quant à la société, elle a alloué à M. YY. _____ notamment une rente annuelle de 240'000 fr. en 1985, 1986, 1987, 1988 et 1989 et de 140'000 fr. en 1990 (calculée pro rata temporis au moment de la vente du capital-actions). Les rentes en question étaient inférieures à son salaire, lequel s'élevait à 367'390, 433'790 et 565'400 fr. en 1983, 1984 et 1985. Mme ZY. _____ a été administratrice sans signature de la société du 7 juin 1983 au 27 septembre 1990. B. _____ Depuis 1975, la société et M. YY. _____ ont réalisé les opérations, principalement immobilières, suivantes : Par acte authentique du 16 juin 1975, la Commune de B. _____ a vendu à X. _____ SA la parcelle 2171 de B. _____ située D. _____, d'une surface de 10'455 m² pour le prix de 177'735 fr., la moitié de cette somme étant laissée en prêt pour une durée de cinq ans. Dans sa séance du 1er novembre 1986, le Conseil d'administration de X. _____ SA a accepté à l'unanimité qu'M. YY. _____, actionnaire unique depuis 1978, rachète l'immeuble 4146 de la société au prix de sortie fixé par le fisc et a décidé que celle-ci payerait durant la première année une location équivalente à 8 % du prix de vente et qu'elle jouirait d'un droit de préemption. Le 5 novembre 1986, la société a informé le fisc en vue de la fixation de la valeur de sortie de l'immeuble du fait que la location future de la halle s'élèverait à 180'000 par an. Le 27 novembre 1986, l'ACI a fixé le prix de sortie de l'immeuble à 2'400'000 fr. Ce prix a été déterminé comme suit : "Valeur comptable au 31.12.85 1'560'000.- Amortiss. 1977 à 1980 110'000.- Amortiss. 81/2/3/4/5 517'274.- terrain 10'455 m² à 40.- 418'200 ./ . prix de revient 177'735 x 105 % 186'622 231'578.- prix de sortie 2'418'852.- arrondi à Fr. 2'400'000.-" Par acte instrumenté le 20 janvier 1987, X. _____ SA a vendu à M. YY. _____ la parcelle 4146 de B. _____, située route de C. _____ (dépôts et bureaux, halle de stockage, places-jardins) pour le prix de 2'400'000 fr. A cette occasion, M. YY. _____ s'est engagé expressément à ne pas aliéner cet immeuble dans un délai de cinq ans à compter de la date de l'inscription du transfert de propriété. Le loyer annuel de l'immeuble s'est élevé à 183'666 fr. en 1987, de 204'000 fr. en 1988 et de 360'000 fr. en 1989 après une série de travaux. Le 3 janvier 1990, M. YY. _____ et la société ont conclu un bail à loyer pour locaux commerciaux, selon lequel le loyer annuel s'élève à 480'000 fr. et tous les travaux de transformation et d'aménagements spéciaux sont à la charge du preneur et à l'entière décharge du bailleur. Par actes notariés des 21 et 31 juillet 1989, M. YY. _____ a acheté la parcelle 2173 (2561 m²) pour le prix de 330'000 fr. et la parcelle 2174 (3361 m²) pour le prix de 268'800 fr. Le 9 juillet 1990, M. YY. _____ a vendu à X. _____ SA ces deux immeubles pour un prix de vente de 629'000 fr.; cette somme a été laissée en prêt à la société acheteuse, selon des modalités à intervenir entre les parties. Le même jour, l'immeuble 4146 a été grevé d'un droit de préemption en faveur de la société d'une durée de deux ans dès son annotation, prolongée au 31.12.1992. M. YY. _____ et la société ont convenu en cas d'exercice de ce droit d'un prix de 10'000'000 fr. Ces opérations immobilières se sont produites dans le contexte suivant : En 1986, atteint dans sa santé à l'âge de 51 ans seulement par un grave problème de diabète et par des affections cardiaques, M. YY. _____ a racheté à titre personnel l'immeuble qu'occupait la société dans le but d'assurer un avenir convenable à son épouse pour le cas où il viendrait à manquer. En quittant la direction de la société, il y avait installé son fils en qui il voyait un successeur. A la fin 1989, son fils, avocat, lui a annoncé qu'il allait cesser son activité au

sein de la société, pour pratiquer le barreau. Déçu dans son espérance de voir son fils unique lui succéder, M. YY. _____ a alors décidé de se retirer complètement, de vendre le capital-actions de la société et de revendre l'immeuble à la société. Par contrat du 10 juillet 1990, M. YY. _____ a ainsi vendu le capital-actions de la société, ainsi que 30 actions de la société A. _____, à U. _____ AG pour le prix de 10'700'000 fr. A cette occasion, M. YY. _____ s'est engagé notamment à transférer à l'acheteur la parcelle 4146 à la fin mars 1992 au plus tard pour le prix de dix millions (prix payable à raison de 3 millions par reprise de dette hypothécaire et le solde de 7 millions transformé en un prêt d'M.

YY. _____ en faveur de la société; prêt remboursable jusqu'au 30 juin 1994, avec intérêt à 8 1/2 %, prêt remboursable avant terme). Afin de garantir cette obligation, M.

YY. _____ a consenti un droit de préemption en faveur de la société et de son côté U. _____ AG lui a remis une garantie bancaire d'un montant de 7 millions. Le prix de vente des parcelles 2173 et 2174 de B. _____ (629'000 fr.) a été transformé en un prêt consenti par M. YY. _____ en faveur de la société (prêt remboursable au 30.6.94, avec intérêt à 8 1/2 % dès le 1.1.1990, prêt remboursable avant terme.) Le bail à loyer pour locaux commerciaux du 3 janvier 1990 passé entre M. YY. _____ et X. _____ SA a fait l'objet d'un avenant aux termes duquel les parties ont convenu dès le 1er juillet 1990 d'un loyer annuel de 595'000 fr. auquel s'ajoute un montant annuel de 157'500 fr., et dès le 1er février 1991, d'un loyer annuel de 595'000 fr. auquel s'ajoutera un montant annuel à fixer, correspondant à l'intérêt de la BCV sur une dette hypothécaire de 3 millions de francs (bail à loyer annoté au registre foncier jusqu'au 31.12.92, inscription radiée le 31.3.92). Par acte du 17 mars 1992, l'immeuble 4146 a été aliéné par M. YY. _____ à la société pour un prix de vente de 10'000'000 fr. et M. YY. _____ a payé un gain immobilier de 1'109'741,20 fr. Par lettre du 6 juin 1991, la BCV s'était engagée auprès de U. _____ AG à participer au financement de la somme de 10 millions de francs concernant la reprise des immeubles appartenant à M. YY. _____. L'estimation fiscale de l'immeuble 4146 a été arrêtée à 10'480'000 fr. "ensuite de transformations importantes et de révision générale", par décision du 19 mars 1991. Le 17 avril 1991, M. YY. _____ a contesté cette nouvelle estimation en faisant valoir ce qui suit : "(...) En 1984, l'estimation fiscale avait été fixée à Frs. 2'250'000.--. Avant l'achat des immeubles par M. YY. _____, nous avons fait venir deux experts, du Département des finances du Canton de Vaud, lesquels ont estimé les immeubles en automne 1986 à Frs. 2'400'000.-- (prix de valeur de sortie = valeur vénale). Un premier agrandissement a eu lieu en 1988 pour un montant de Frs 243'000.--. Un second agrandissement a eu lieu en 1989 pour un montant de Frs 1'141'426.--. Ainsi la valeur de l'immeuble au 1.1.1991 s'élevait à : Estimation de fin 1986 (valeur vénale) Frs. 2'400'000.-- à ajouter : Agrandissement I " 423'000.-- Agrandissement II " 1'141'426.-- Soit un total de Frs 3'964'771.-- Valeur de la construction au

1.1.1991 Comment votre Commission parvient-elle ainsi au chiffre de Frs. 10'480'000.-- pour un bâtiment industriel qui a coûté Frs. 3'964'771 ? Cela provient certainement d'une mauvaise interprétation du contrat de vente des actions et des immeubles à SFS par M. YY. _____. En effet, ce contrat stipule que SFS doit encore la somme de Frs.

10'000'000.-- à Mr YY. _____ dont à déduire Frs 3 Mio de dette hypothécaire. Ainsi X. _____ SA paye actuellement à Mr YY. _____ un intérêt de 8,5 % sur 7 Mio et 5 1/4 sur 3 Mio, soit Frs 752'000.--. Vu qu'il est difficile de déterminer quelle est la part due sur les actions et sur l'immeuble, l'acheteur SFS, par mesure de simplification, appelle les intérêts "loyer" alors que le montant des intérêts payés correspond à une part de loyer et une

part d'intérêts. En conséquence, nous vous demandons de bien vouloir réviser votre taxation en fonction du coût des bâtiments et d'un loyer normal tel qu'il existait avant la vente des actions, soit Frs 480'000.-- par an. Nous vous rappelons également qu'il s'agit de halles de stockage qui doivent s'amortir et qui ne prennent en aucun cas de la valeur. (...)." Par décision sur recours du 5 juin 1991, l'estimation fiscale de l'immeuble a été ramenée à 6 millions de francs. Depuis janvier 1994, la nouvelle raison sociale de la société est X._____SA. C.

Sur le plan de la prévoyance professionnelle, la situation a évolué comme suit : Le Fonds de prévoyance du personnel de la société a été constitué par acte authentique du 19 juin 1968, puis officiellement entériné par décision du département de l'intérieur du 22 novembre 1968. L'organisation de la Fondation, d'abord purement patronale, a connu une importante réforme en 1975 où le système social initial a été remplacé par un plan de prévoyance financé paritairement, basé sur un contrat conclu avec la Winterthur. Par mesure de rationalisation la fondatrice en accord avec le Conseil de fondation a décidé d'affilier son personnel à La Fondation "Winterthur" à partir du 1er janvier 1980. Le Conseil de fondation a décidé lors de sa séance du 26 décembre 1979 de répartir la fortune libre (21'222 fr.) entre tous les bénéficiaires. Cette somme a été versée à titre de prime unique à la Winterthur (la part d'YY._____ s'élevait à 4'573 fr. à fin 1979). Le 8 mai 1980, le département de l'intérieur a pris acte de la dissolution de la fondation Fonds de prévoyance du personnel X._____SA. A partir de 1985, deux plans de prévoyance ont été constitués, l'un pour l'ensemble du personnel, l'autre pour les cadres, à la Fondation "Winterthur". M. YY._____ n'a pu adhérer qu'au premier plan en raison de son état de santé. Au 1er janvier 1994, sa rente annuelle d'invalidité totale assurée par la Winterthur se montait à 72'466 fr. sur la base d'un salaire assuré de 320'000 fr. alors que le règlement de la prévoyance en faveur du personnel, valable pour l'ensemble du personnel, prévoit un salaire de base maximal ne pouvant excéder 120'000 fr. Au moment de la reprise des actions d'S._____ et de R._____ par M. YY._____, il a été convenu qu'en cas de décès des deux premiers avant l'âge de 75 ans révolus, leurs veuves toucheraient une pension mensuelle de 1'000 fr. jusqu'au moment où ces deux actionnaires auraient atteint l'âge de 75 ans révolus (convention du 8 mars 1978 produite par les recourants).

D. Dans ses déclarations pour la période fiscale 1987-1988 en matière d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct (IFD), la société a annoncé un bénéfice net imposable (rendement en matière d'IFD) de 256'000 fr. et un capital imposable de 2'124'643 fr. Lors de la période de taxation 1989-1990, la société a indiqué un bénéfice net imposable de 735'100 fr. (rendement net imposable de 735'161 en matière d'IFD) et un capital imposable de 3'594'965 fr. Pour la période fiscale 1991-1992, la société a déclaré un bénéfice net imposable de 468'000 fr. et un capital imposable de 4'232'378 fr. Enfin, pour la période fiscale 1993-1994, le bénéfice net imposable indiqué s'élevait à 458'621 fr. et le capital imposable à 4'349'621 fr. E.

Dans l'intervalle, le 18 juin 1991 déjà, l'ACI a informé la société du fait qu'elle ouvrait une procédure de soustraction pour la déclaration 1989-1990 pour le moins, en raison du fait qu'elle avait constaté que des prestations appréciables en argent avaient été comptabilisées en faveur de son actionnaire. Le 2 avril 1992, l'ACI a demandé la production de diverses pièces et l'a informé de l'ouverture d'une enquête. Le 13 mai 1992, la société a remis au fisc les pièces sollicitées en l'informant du fait que les ristournes encaissées avaient été comptabilisées. Le 13 octobre 1992, la société informée a été avisée d'un contrôle fiscal dans ses locaux le 11 novembre suivant. Le 15 décembre 1992, l'ACI a adressé à la société un avis d'interruption de la prescription en matière d'impôt cantonal et communal. Le 23 mars 1994, l'ACI a adressé à la société

l'ensemble des reprises envisagées pour les périodes fiscales de 1987-1988 à 1993-1994 en matière d'impôt cantonal, communal et d'IFD. Le 26 mai 1994, l'ACI a adressé à la société un avis de prochaine clôture concernant les déclarations litigieuses. F. Dans ses décisions du 13 décembre 1994, l'ACI a procédé aux reprises suivantes à l'égard de la société: Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Rentes non justifiées fiscalement pour : - M. YY._____ 240'000 240'000 240'000 140'000 Frais non justifiés fiscalement lors de la vente de biens immobiliers à M. YY._____ (annexe 1) 88'850 Compte 4'900 et 499 000 frais généraux divers non admis fiscalement, soit - 03.12.1987, 13.12.1988, 13.12.1989 :F._____, don personnel de M. YY._____ non justifié fiscalement (annexe 2). - divers cadeaux de mariage non annoncés sur certificats de salaire des bénéficiaires, à imposer chez X._____ SA, selon entretien du 11.11.1992 - 26.10.1988 M. G._____ - 01.11.1988 M. H._____ - 03.05.1989 M. I._____ - 03.05.1989 M. J._____ - 07.07.1989 M. K._____ - 04.09.1989 M. L._____ -09.07.1990 M. M._____ - 05.12.1990 Mme N._____ 6'600 6'600 1'000 1'000 6'600 1'000 1'000 1'000 1'000 1'000 1'000 Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Compte 4'080 frais de voyages non justifiés fiscalement : - 16.9.1987 Swissair vol New York M. YY._____ sans facture - 19.11.1987 Visa voyage M. YY._____ (annexe 3) Compte 410'00 non admis fiscalement, à savoir : - 23.2.1989 Visa - 15.11.1989 Vols Swissair Genève - Los Angeles - Phoenix- Los Angeles. Zurich-Genève + Genève-Londres-Genève - 15.11.1988 Vols US payé par ACS Travel, Berne - Parts privées de M. YY._____ sur Visa 6'000 6'000 6'828 8'874 15'924 4'933 8'171 Compte 4'211 : 8.5.1987 O._____ sans justificatif 14'300 Compte frais entretien immeuble : - aspirateur piscine de ***** immeuble privé de M. YY._____ non justifié 3'016 Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Honoraires divers : Commissions non justifiées s/7'000'000 : - U._____ AG Part privée aux frais des 4 véhicules fixée d'entente avec les fiduciaires pour : - Mme ZY._____ - M. YY._____ - M. T._____ 7'200 3'000 6'000 7'200 3'000 6'000 7'200 3'000 6'000 7'200 3'000 6'000 7'200 3'000 6'000 10'500 3'600 1'500 3'000 Compte 410'000 non justifié à ce jour : - 1.5.198 Visa part non justifiée - 26.9.1990 P._____ 1'873 5'000 Compte 476'000 non justifié à ce jour : - 19.9.1990 SFS Fiduciaire (33'500 - 16'750) étude achat actions - 29.11.1989 Bb._____ pacte successoral non justifié par l'usage commercial Provision rentes non justifiées fiscalement Insuffisance d'intérêts s/c/c actionnaire M. T._____, assimilée à distribution immédiate de dividende, selon normes AFC (annexe 5) 1'331 5'000 16'750 320'000 - 24'000 - 24'000 Amortissement immeuble Tessin non admis fiscalement 53'590 - 3'850 Amortissement parcelles terrain à B._____ non admis fiscalement 47'057 - 6'000 40'000 Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Compte 11'000 Mobilier et agencement : 14.6.1989 et 31.8.1989 2x 65'000 à M. Q._____ pour travaux de plus-value au bien immobilier propriété de l'actionnaire non admis dans la société d'où amortissement repris Bénéfice non comptabilisé lors du transfert de 4 véhicules à l'ancien actionnaire Frais privés de M. R._____ non justifiés fiscalement selon taxation du Tessin Provision catalogue non justifiée fiscalement Prix de retour de l'immeuble admis pour fr. 6'000'000.-, les amortissements sur la part au-delà de cette valeur ne sont pas admis et sont considérés comme une prestation appréciable en argent Intérêt non admis sur le

financement de la somme de 4 millions non reconnue au compte immeuble (dès 17.03.92 au 31.12.92 à 8 1/2 %) Part du loyer payé à M. YY. _____ assimilée à prestation 16'780 130'000 126'756 74'000 10'000 260'000 279'867 10'000 - 60'000 503'899 - 50'000 215'720 267'278 122'261 Reprises totales 22'200 25'216 381'652 298'835 543'533 1'173'274 477'489 567'409 En matière d'impôt cantonal et communal, pour les périodes de taxation 1987-1988 (taxation définitive) et pour les trois périodes de taxation suivantes (1989 à 1994, provisoires), l'ACI a : - ordonné des rappels d'impôt sur le bénéfice pour un montant total de 1'039'771,70 fr. et un impôt sur le capital de - 4'447,85 fr.; - infligé une amende de 1'800 fr. pour la période 1987-1988 et de 10'900 francs pour la période 1989-1990, la majoration de 10 % des éléments soustraits étant comprise dans les éléments imposables rectifiés pour les périodes de taxation 1991-1992 et 1993-1994; - fixé le prix de retour de la parcelle no 4146 à 6 millions, seule valeur fiscale reconnue à l'immeuble, au lieu de 10 millions; - décidé de ne pas admettre d'amortissement sur ladite parcelle dans la mesure où ils sont destinés à réduire la différence de 4 millions, les amortissements pratiqués étant prioritairement attribués à cette différence; - décidé d'imposer ou de ne pas admettre à l'avenir la déduction d'intérêts passifs sur le financement de cette différence de 4 millions, - et ordonné que ces deux derniers points soient exécutés jusqu'à l'extinction de la différence de 4 millions, à moins que ne soit extournée la différence existant par les écritures comptables "réserve à immeuble" et " c/c SFS à réserve". En matière d'IFD, l'ACI a ordonné sur les mêmes bases et pour les mêmes périodes des rappels d'impôts sur le bénéfice de 392'177,70 fr., un impôt sur le capital de 2'191, 20 fr. et des amendes de 1'000 fr. pour la période 1987-1988, de 4'100 fr. pour la période 1989-1990 et de 2'000 fr. pour la période 1991-1992 (art. 129 al. 1 lit. b et 131 al. 2 AIFD). Ainsi, à l'égard de la société, les bordereaux s'élèvent à 1'449'492,75 fr. G. De leur côté, les époux YY. _____ ont déclaré les éléments suivants : - pour la période de taxation 1987-1988 : un revenu imposable de 528'200 fr. au taux de 293'400 fr. et une fortune imposable de 1'259'000 fr. - pour la période de taxation 1989-1990 : un revenu imposable de 641'700 fr. au taux de 356'500 fr. et une fortune imposable de 924'000 fr. - pour la période de taxation 1991-1992 : un revenu imposable de 657'200 fr. au taux de 365'100 fr. et une fortune imposable de 7'193'000 fr., selon la déclaration déposée le 1.3.91, puis une "nouvelle" déclaration le 14 mai 1991 rectifiant le revenu de la Aa. _____ et le poste "loyers", aux termes de laquelle le revenu imposable s'élève à 571'300 fr. au taux de 317'300 fr. - pour la période de taxation 1993-1994 : un revenu imposable de 952'900 fr. au taux de 529'300 fr. et une fortune imposable de 14'171'000 fr. Le 15 décembre 1992, l'ACI a adressé aux époux YY. _____ un avis d'interruption de la prescription et de maintien de taxation provisoire pour la période 1991-1992 en matière d'impôt cantonal et communal. Le 25 mars 1994, le fisc leur a adressé un état des corrections prévues et le 9 juin 1994 un avis de prochaine clôture portant sur les déclarations précitées en matière d'IFD et d'impôt cantonal et communal. Le 29 juin 1995, l'ACI a décidé de procéder aux reprises suivantes : Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. REVENU Reprise sans pénalité Part non admise sur frais d'administration de 1,5 o/oo (selon annexe 1): 5'000 5'000 9'326 9'326 11'880 11'880 Reprises avec pénalité : Prestations de X. _____ SA : Commissions non annoncées spontanément lors de la déclaration 22'378 15'700 Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Ne font pas l'objet d'une taxation intermédiaire Honoraires d'administrateur: Jetons de présence touchés en 1985-1986 Autres allocations Jetons de

présence annoncés 50'000 21'500 79'000 - 125'000 50'000 21'500 128'500 - 125'000 Ne font pas l'objet d'une taxation intermédiaire pour Mme ZY. _____ Honoraires d'administrateur: Jetons de présence Jetons de présence annoncés AVS dès décembre 1985 AVS taxé 25'000 1'000 - 25'000 1'794 - 22'392 25'000 1'000 - 25'000 22'464 - 22'392 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Prestations diverses de X. _____ SA en faveur de M. et Mme YY. _____ valant prestations appréciables en argent - Visa: 6'000 6'000 - Véhicules 10'200 10'200 10'200 10'200 10'200 5'100 - M. Q. _____ (travaux de plus-value à votre immeuble) - Frais d'achat de la parcelle 4'146 (selon annexe 2) - 3.12.1987, 13.12.1988, 13.12.1989 F. _____ tableaux personnels - 16.9.1987 Swissair vol - 19.11.1987 Visa voyage M. YY. _____ (annexe 3) - 15.11.1988 Vol US - 23.2.1989 Visa - 15.11.1989 Vol Swissair - 8.5.1987 O. _____ - 1986 Aspirateur piscine - 1.5. 1989 Visa part non justifiée (annexe 4) - 29.11.1989 Bb. _____ pacte successoral Déduction non justifiée sur indemnité d'administrateur et jetons de présence. Revenu conformément aux informations Etats-Unis (gains casinos) Différences entre loyers reçus de X. _____ SA et montants déclarés Honoraires d'administrateurs non annoncés de A. _____ SA Insuffisance sur état des titres des intérêts sur prêt à CC. _____ 14'000 3'016 7'200 88'850 6'600 6'828 8'874 14'300 9'000 6'600 15'924 18'000 130'000 6'600 4'933 8'171 1'873 5'000 100'000 21'600 0 25'500 700 - 15'010 200 700 3'528 149'661 32 Périodes fiscales 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 Fr. 1986 Fr. 1987 Fr. 1988 Fr. 1989 Fr. 1990 Fr. 1991 Fr. 1992 Fr. Reprises avec pénalités : 36'502 102'488 167'030 66'424 288'377 30'600 - 14'110 153'921 Reprises sans pénalité : - _____ - _____ 5'000 _____ 5'000 _____ 9326 _____ 9'326 _____ 11'880 _____ 11'880 _____ Total des reprises : 36'502 102'488 172'030 71'424 297'703 39'926 - 2'230 165'801 Moyennes des périodes 69'495 121'727 168'814 81'785 FORTUNE 1.1.1987 1.1.1989 1.1.1991 1.1.1993 Différence sur estimation fiscale parcelle 4'146 B. _____ Différence sur état des titres des postes suivants : - Prêt M. Cc. _____ - Valeur des actions X. _____ SA (annexe 5) 1'927'500 _____ 1'927'500 5'827'500 _____ 5'827'500 3'112'000 _____ 3'112'000 - 568 _____ - 568 Sur ces bases et pour les périodes 1987-1988 (taxation définitive) et pour les périodes suivantes (taxations provisoires), l'ACI a ordonné : - en matière d'impôt cantonal et communal des rappels d'impôt pour un montant total de 343'800,40 fr. pour ce qui concerne le revenu, des rappels d'impôt sur la fortune s'élevant à 184'359,75 fr. et un montant de 58'337,35 fr. pour prestations en capital. L'ACI a infligé à l'encontre d'YY. _____ des amendes de 17'800 fr. pour la période 1987-1988 et de 18'400 fr. pour la période 1989-1990, par ailleurs la majoration de 10% des éléments soustraits (art. 128 al. 2 lit. a LI) étant comprise dans les éléments imposables rectifiés pour les périodes de taxation 1991-1992 et 1993-1994 (au total : 564'360,15 fr.). - en matière d'IFD, des rappels d'impôt sur le revenu de 145'611,90 fr. et à l'encontre d'YY. _____ une amende de 20'000 fr. pour la période 1987-1988, de 5'000 fr. pour la période 1989-1990, de 8'000 fr. pour la période 1991-1992 et de 3'500 fr. pour la période 1993-1994 (au total : 182'111,90 fr.) La "facture totale" s'élève pour les époux YY. _____ à 746'472,05 fr. H. _____ Agissant par l'intermédiaire de Me Narbel, la société et les époux YY. _____ ont saisi le Tribunal administratif de recours dirigés contre les décisions précitées. Les recourants se sont acquittés d'une avance de frais de 5'000 fr. Les causes ont été jointes pour l'instruction et le jugement. Après avoir été suspendue, l'instruction a été reprise, les parties n'ayant pu trouver un accord. Il a été procédé à deux échanges d'écritures. Invitée à se déterminer, l'Administration fédérale des

contributions ne s'est pas prononcée. Le tribunal a tenu audience en date du 16 janvier 1998 en présence des parties qui ont été entendues dans leurs explications respectives. A l'issue de l'audience, un délai au 11 février 1998 a été imparti aux recourants pour produire toutes pièces relatives aux frais consentis dans le cadre de la gestion de leurs titres. Ceux-ci ont produit un bordereau de pièces et l'ACI s'est déterminée le 5 mars 1998. I. M. YY. _____ est décédé le 21 février 2000. Me Narbel a conclu à la suspension de la procédure (lettre du 28 février 2000) alors que Me Baudraz, agissant en qualité d'exécuteur testamentaire, a demandé à ce que la cause soit reprise dans les meilleurs délais (courrier du 9 mars 2000). De son côté, l'ACI s'est opposée à la suspension de la procédure compte tenu de la prescription (acquise dès le 1er janvier 2001) et a conclu à l'annulation des amendes prononcées à l'encontre de feu YY. _____ (déterminations du 7 avril 2000). Le tribunal a statué à huis clos, conformément à son avis du 27 avril 2000, et décidé de rendre le présent arrêt. Considérant en droit: La société : 1. a) En vertu de l'art. 54 al. 1 lit. b de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), entrent en considération pour le calcul du bénéfice imposable tous prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels notamment les prestations et avantages accordés aux actionnaires et les libéralités à des tiers. L'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, prévoit une règle analogue à son art. 49 al. 1 lit b dans le cadre de la détermination du rendement net imposable. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, soit postérieurement aux faits de la présente affaire, n'a pas fondamentalement modifié la définition du bénéfice net imposable; elle énumère à titre exemplaire les prélèvements inadmissibles opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, tels que notamment les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 lit. b LIFD). Dans la présente affaire, plusieurs des reprises examinées ci-dessus sont fondées sur ces dispositions. b) "Par "libéralités en faveurs tiers", la doctrine et la jurisprudence entendent au premier chef les actionnaires et les associés eux-mêmes. Ainsi, les prestations appréciables en argent qu'une société de capitaux ou une société coopérative fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses associés ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre volontaire, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société. Selon la jurisprudence, seules les libéralités à des tiers qui sont volontaires peuvent être ajoutées au rendement net de la société. Sont considérées comme volontaires les libéralités qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial, c'est-à-dire celles que la marche des affaires ne rend pas nécessaires pour la société (Archives 51, p. 544; ATF 115 Ib 111 ss). c) Est litigieuse d'abord l'imposition des rentes versées par la société à son actionnaire et reprises auprès de celle-ci. Les recourants estiment en bref que les circonstances exceptionnelles ayant conduit à l'octroi de ces rentes justifient la déduction de celle-ci dans les comptes de la société, alors que de son côté, l'autorité fiscale soutient que ces rentes ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial et que ces montants doivent être réintégrés dans le calcul du rendement de la société. d) Toute la question est de savoir si l'octroi de rentes par la société à son directeur et actionnaire unique, est liée à la détention du capital-actions ou en d'autres termes de savoir si le versement de ces rentes aurait été fait à un tiers étranger à la

société dans les mêmes circonstances. En l'occurrence, les recourants ne contestent pas qu'YY. _____, s'il a été exclu du plan de prévoyance mis en place pour les cadres, a pu adhéré au plan de prévoyance valable pour l'ensemble du personnel et qu'il bénéficiait d'un régime privilégié du fait que son salaire assuré, même s'il était inférieur à celui perçu, était néanmoins plus élevé que le montant maximal de base prévu par le règlement. Il n'est pas non plus contesté que le montant des rentes annuelles était inférieur à celui de ses précédents salaires annuels et que le paiement des rentes a pris fin avec la vente du capital-actions. M. YY. _____ explique à ce propos que l'acheteur a préféré payer la rente jusqu'à son échéance actuarielle, plutôt que de continuer à verser la rente et que la persistance d'une telle obligation aurait diminué d'autant le prix de vente des actions. Ces explications démontrent que cette question a été négociée avec l'acheteur et était intimement liée non pas à la société mais à la détention du capital-actions. L'existence d'un plan de prévoyance et l'octroi d'une situation privilégiée dans ce cadre plaident plutôt en faveur d'une reprise (RDAF 1971, 226 cité par l'ACI). A l'appui de la déduction litigieuse, la société se prévaut des circonstances exceptionnelles touchant à la personne d'YY. _____, en faisant valoir notamment qu'elle ne pouvait se séparer d'un dirigeant devenu invalide après une activité de 30 ans sans lui assurer une situation financière convenable (avec la rente d'assurance, 54 % de son salaire). Elle relève en outre que durant toutes ces années la société a économisé des primes du fait notamment de l'exclusion d'YY. _____ dans le plan de prévoyance des cadres et du fait qu'elle n'a pas versé une part patronale de 16 %, comme cela se pratique dans les grandes entreprises. Il apparaît qu'en 1985 la société d'assurances Winterthur a accepté d'assurer seulement partiellement les revenus obtenus par M. YY. _____ vu le caractère prévisible et imminent de son invalidité, alors même qu'elle pouvait répartir le risque sur un grand nombre d'assurés. Entre 1987 et 1990, l'invalidité d'YY. _____ s'étant déclarée, la société recourante s'est substituée à la Winterthur. En effet, elle a pris en charge l'incapacité de travail survenue qu'un tiers, étranger à la société, n'avait pas voulu raisonnablement assumer. Seule la détention du capital-actions permet d'expliquer le versement des rentes. Il en résulte que les rentes allouées ne représentent pas une charge de la société. Le fait que seuls deux anciens actionnaires et leurs veuves aient reçu de la société des rentes illustrent également le fait que de tels versements avaient un rapport étroit avec les détenteurs du capital-actions. Le tribunal parvient à la conclusion que les montants alloués n'étaient pas une charge justifiée par l'usage commercial. e) L'autorité intimée soutient ensuite que la société a commis une soustraction, ce qui justifie de reprendre les périodes de taxation de la société pour les années concernées (périodes de taxation 1989-1990 et 1991-1992), y compris la première qui était définitive au moment du contrôle. La reprise de montants non déclarés ou déclarés de manière inexacte ne se heurte à aucun obstacle lorsque les taxations en cause sont restées provisoires. Lorsque la taxation est devenue définitive, le redressement fiscal se justifie dans la mesure où les reprises portent sur des montants pour lesquels l'infraction de soustraction est réalisée, ainsi que cela résulte de l'art. 128 al. 2 lit. b in fine LI (v. art. 129 bis al. 2 LI et de l'art. 129 al. 1 in fine AIFD). Si cette condition n'est pas remplie, le redressement fiscal n'est alors admissible que dans l'hypothèse où les conditions de la révision sont réunies. Celle-ci a lieu, en droit cantonal, sur la base de l'art. 109 LI; en droit fédéral, il n'existe pas de disposition spécifique dans l'AIFD, mais le Tribunal fédéral admet la révision par application analogique des art. 136 et 137 OJF (v. Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, p. 419, 434 s. et 442 s. et les références citées; Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 327 ss; TA FI 91/76 du 8 juillet 1994). La LIFD contient en revanche une

disposition expresse admettant la révision en défaveur du contribuable (rappel d'impôt) lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée ou est incomplète (art. 151 LIFD). 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). La LIFD prévoit une amende pouvant atteindre jusqu'à trois fois le montant de l'impôt soustrait (art. 175 al.2 LIFD). L'AIFD (art. 131 al. 2 AIFD) comme la LIFD (art. 176 LIFD), réprime la tentative de soustraction fiscale par une amende; la réalisation de cette infraction suppose que la soustraction soit constatée avant l'entrée en force de la taxation définitive. Le droit cantonal n'opère pas quant à lui de distinction entre soustraction consommée et tentative fondée sur le critère de l'entrée en force ou non de la taxation. L'infraction visée par l'art. 128 al. 2 lit a LI est d'ailleurs consommée lorsque le contribuable a accompli les actes nécessaires à la soustraction, à savoir lorsqu'il a soumis au fisc une déclaration insuffisante, même si les irrégularités commises par le contribuable n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. L'art. 128 al. 2 lit a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction - ou la "tentative de soustraction" au sens impropre du terme du point de vue du droit pénal, cette disposition consacrant une infraction de mise en danger au sens de cette branche du droit -, est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque dans un tel cas l'autorité fiscale majore les éléments soustraits de 10 %. L'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé, en droit fédéral et cantonal, lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante (condition objective) parce qu'un contribuable a violé de manière fautive (condition subjective) l'obligation qui lui est imposée de par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 129 AIFD, Archives 52, 454; 54, 660; 56, 345; art. 128 LI). L'examen de la condition objective permet de déterminer si le contribuable a échappé indûment à l'impôt. En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, cet examen doit se faire selon la loi fiscale en vigueur au moment où l'impôt a été détourné (TA, arrêt FI 93/0037 du 13 janvier 1995, cons. 2 et les références citées). En l'occurrence, sont en cause les périodes fiscales 1987-1988 à 1993-1994; sur le plan fédéral, c'est donc sur la base de l'AIFD que doit être vérifié si la recourante a obtenu des taxations insuffisantes. Cependant, la réalisation de la condition objective ne justifie pas à elle seule la perception du rappel d'impôt, du moins lorsque la taxation était définitive au moment de l'intervention de l'autorité. Il ressort en effet aussi bien de l'art. 128 LI que de l'art. 129 AIFD (remplacé sur ce point par l'art. 152 al. 2 LIFD) que la perception du rappel d'impôt est étroitement liée à la constatation d'une soustraction, ce qui sous-entend la réalisation non seulement de la condition objective, mais également de la condition subjective. Si cette dernière fait défaut, le fisc doit non seulement renoncer à l'amende, mais encore abandonner l'impôt auquel le contribuable a indûment échappé, à moins qu'il n'établisse que les conditions de la révision de la taxation sont remplies (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/76 du 8 juillet 1994, cons. 2, FI 94/82 du 27 février 1995). Les lois fiscales vaudoise et fédérale prescrivent que le contribuable doit déposer une déclaration complète et exacte sur la formule établie par le Département des finances (art. 85 LI et 86 AIFD). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu et sa fortune ou son bénéfice net et son capital propre, et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD). Il s'agit-là de la

codification d'un principe général de droit fiscal découlant du principe de la bonne foi (voir à ce sujet Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 415; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, quatrième édition, 1992, p. 286). En l'espèce, les rentes allouées figuraient dans les comptes de la société remis à l'autorité fiscale. Dès lors que ces rentes ont été indûment déduites du rendement de la société, les taxations intervenues ont été insuffisantes et la condition objective de la soustraction remplie. En revanche, on ne peut reprocher à la société d'avoir violé une quelconque obligation lui incombant et d'avoir trompé le fisc. En effet, elle a déclaré les rentes dans ses comptes et renseigné l'autorité correctement sur ce point. Dans ces conditions, on peut exclure que les organes de la société aient eu la volonté et la conscience d'éluder une partie de l'impôt. Par ailleurs il résulte des circonstances très particulières de cette affaire que l'octroi d'une rente pour cause de maladie par la société à son directeur-actionnaire paraissait bien légitime, si bien qu'on ne saurait y voir une négligence. Le but recherché aurait pu d'ailleurs être atteint par d'autres moyens, notamment par l'allocation d'indemnités de départ ou d'un salaire, même si M. YY. _____ ne travaillait plus qu'à temps très partiel. Lors de l'audience, M. YY. _____ a expliqué qu'il n'avait pas pu accepter de continuer à percevoir un salaire qui ne corresponde pas au travail fourni. L'instruction a convaincu le tribunal du fait que l'élément subjectif de la soustraction n'était pas réalisé en l'espèce. Les périodes de taxation en cause (1989-1990 et 1991-1992) étant provisoires au moment du contrôle, rien ne s'oppose à la reprise d'un montant de 240'000 fr. pour les années de calcul 1987, 1988 et 1989 et de la somme de 140'000 fr. pour l'année de calcul 1990, en raison du fait qu'une telle charge n'était pas autorisée par l'usage commercial. En revanche, aucune pénalité (aucune amende pour tentative de soustraction en droit fédéral et aucune amende, ni pénalité pour soustraction consommée en droit cantonal) ne doit être perçue à raison de cette correction dès lors que la condition subjective de la soustraction n'est pas réalisée. Le recours est partiellement admis sur ce point.

2. a) Les parties sont divisées sur la question de la déductibilité des sommes allouées à un artiste en difficulté, M. F. _____ (6'660 fr. en 1987, 1988 et 1989). Les recourants font valoir qu'il s'agissait d'une décision de l'ensemble d'un groupe de commerçants de la région de B. _____ et qu'un refus de participer aurait été très mal jugé. De son côté, l'ACI estime qu'il s'agit d'une forme de mécénat et que la société s'est substituée à M. YY. _____ pour effectuer ces versements. b) Les versements litigieux étaient sans rapport avec le but commercial de la société et n'étaient justifiés par des buts commerciaux plausibles. Il n'est pas démontré qu'ils aient suscité une contre-prestation publicitaire de la part de M. F. _____. Ces versements doivent être considérés comme des libéralités. De telles prestations ne se justifiaient pas par l'usage commercial au sens des dispositions des art. 54 al. 1 lit. b LI et 49 al. 1 b AIFD et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux (StE 1997, B. 72.14.2 No 19). L'allocation de ces montants revêtait un caractère privé, ce qui conduit le tribunal à confirmer la reprise opérée, en retenant en l'occurrence une soustraction par négligence en droit cantonal. En revanche, en droit fédéral, vu la qualification de la faute, le prononcé d'une amende pour tentative de soustraction pour cette reprise n'est pas possible. Le recours est partiellement admis sur ce point. 3. Entre 1988 et 1990, la société a octroyé des cadeaux de mariage à ses employés qu'elle n'a pas annoncés sur les certificats de salaire (8 x 1'000 fr.). a) L'autorité intimée fait valoir que ces montants auraient dus être repris chez les employés, mais que la société avait préféré que les rappels soient effectués chez elle vu les circonstances particulières de l'octroi de ces prestations. De son côté, la société se prévaut du fait que lors du contrôle, l'inspecteur aurait déclaré que ces

montants, bien que normalement imposables, pouvaient être admis vu les circonstances. Elle fait également valoir qu'elle n'offrait pas à ses employés les avantages accordés habituellement, tels que cantine, appartement à loyers modérés, etc. et que ces cadeaux n'ont été remis que rarement sur une centaine d'ouvriers. b) Les sommes allouées, même si elles ne figuraient pas sur les certificats de salaires des employés, représentaient une gratification liée aux rapports de travail et par conséquent aux salaires versés. Ces montants, au demeurant peu importants, sont - à l'instar des frais de personnel qui sont des charges d'exploitation - à considérer comme une charge de l'entreprise et n'ont pas à être ajoutés au bénéfice imposable de la société. La reprise effectuée sur ce poste doit par conséquent être annulée. 4.

a) Entre 1987 et 1989, M. YY._____ s'est déplacé à l'étranger en compagnie de sa femme, qui lui prodiguait les soins nécessités par son état. La société a pris en charge divers frais découlant de ces voyages (6'828 et 8'874 fr. en 1987; 15'924 fr. en 1988; 4'933 et 8'171 fr. en 1989), dont un montant de 6'828 fr. sans justificatif autre qu'une pièce signée de la main de l'intéressé qui explique n'avoir pas remis son billet d'avion à son retour au comptable qui se souvient pourtant avoir donné ce montant à M. YY._____. Le contrôle ayant révélé ce seul cas, les recourants estiment d'une part que l'ACI peut faire confiance à M. YY._____ pour avoir réellement utilisé l'argent reçu pour payer son voyage aux Etats-Unis. Les recourants expliquent d'autre part que l'évolution du chiffre d'affaires est en rapport avec ces voyages au cours desquels M. YY._____ s'est informé de nouveaux produits, de nouvelles techniques de production et de gestion. M. YY._____ explique y avoir trouvé l'idée de vendre portes et serrures ensemble. L'autorité intimée relève, quant à elle, que la réalité de la dépense de 6'628 fr. n'est pas démontrée et que les autres frais, certes établis, sont à considérer comme des dépenses privées, la recourante ne démontrant pas les retombées de ces voyages pour l'entreprise, alors même qu'à cette époque M. YY._____, malade, réduisait son taux d'activité. b) Le défaut de preuve va toujours au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait allégué mais non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, no 2.2.6.4; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Basel 1986, Nr. 88, p. 551, références citées). En l'occurrence, la société n'établit pas la réalité de la dépense d'une somme de 6'628 fr., pas plus qu'elle ne démontre que les autres montants employés lors des voyages étaient liés directement au développement de l'activité de l'entreprise. Il est vrai qu'une telle preuve est difficile à apporter; en l'espèce, les recourants se contentent simplement d'affirmer qu'YY._____ aurait trouvé lors de sa visite aux U.S.A. de nouveaux produits et de nouvelles idées. La recourante n'a jamais mentionné le nom des usines visitées ou des partenaires commerciaux qu'YY._____ y aurait rencontrés, ni tenté d'expliquer en quoi la découverte de nouvelles méthodes ou de nouveaux produits, notamment la vente de serrures incorporées dans des portes, avait concrètement modifié depuis lors l'exploitation de la société. Le tribunal ne saurait se satisfaire des explications évasives du recourant. Dès lors qu'en matière de déductions, le recourant supporte le fardeau de la preuve (André Grisel, Traité de droit administratif, 1984, vol. II, p. 929) et qu'il échoue en l'espèce dans l'administration de celle-ci, les reprises effectuées sur ce poste dans la société sont confirmées. Vu les circonstances, le tribunal retiendra une soustraction par négligence. Cette qualification exclut en droit fédéral le prononcé d'une amende pour tentative de soustraction et conduit à l'annulation d'une amende en matière d'IFD. Le recours est partiellement admis sur ce point. 5.

Les décisions attaquées reprennent en 1990 dans les comptes de la recourante la somme de 10'500 fr. payée à la banque pour l'octroi d'une garantie bancaire par U._____ AG à M.

YY. _____ dans le cadre de la vente de la parcelle 4146 par celui-ci à la recourante, conformément à l'acte de vente des actions. L'ACI estime que ce montant n'incombait pas à la société-fille, mais à la société-mère. L'acte de vente cet immeuble concernait toutefois X. _____ SA et M. YY. _____. Dans ce cadre, la holding n'est intervenue qu'en qualité de tiers garant de la recourante. Dès lors que la recourante était la bénéficiaire de la garantie donnée par la holding, c'est donc à juste titre qu'elle a comptabilisé les frais de commissions découlant de la garantie, ce qui conduit à l'annulation de cette reprise.

6. En 1990, la recourante a comptabilisé une provision de 320'000 fr., soit le capital de couverture des rentes mensuelles de 1'000 fr. dues aux deux veuves des anciens actionnaires R. _____ et S. _____. La recourante fait valoir que ces rentes constituent des prestations à verser à l'avenir pour lesquelles elle ne reçoit toutefois pas de contre-prestation et que sur le plan du droit commercial, de telles provisions doivent apparaître au bilan dans le but de donner une présentation intégrale des engagements de la société. Celle-ci relève que ces rentes ont été concédées en 1978 au moment du rachat des actions de la société par M. YY. _____ alors que jusqu'en 1975, la société ne disposait d'aucun plan de prévoyance. La société estime que la déduction de ces rentes des revenus de la société doit être admise, mais qu'elle renonce à la constitution d'une provision. De son côté, l'ACI refuse la déduction de telles charges et opère également une reprise de 24'000 fr. pour les années de calcul 1991 et 1992. En l'espèce, l'octroi des rentes litigieuses a été concédé au moment de la reprise du capital-actions en 1978. Il s'agit d'une prestation liée à l'actionnariat et qui a été mise sur le compte de la société, alors même que la contre-prestation aurait dû provenir d'YY. _____, reprenneur des actions. En l'occurrence, la société s'acquitte d'une prestation sans aucun bénéfice en échange. L'absence de contre-prestation justifie les reprises litigieuses, les opérations effectuées n'étant pas autorisées par l'usage commercial. Compte tenu de l'ancienneté des versements, le tribunal estime que la déclaration insuffisante peut être imputée à négligence. En l'espèce, les taxations en cause étaient provisoires au moment du contrôle si bien qu'en droit fédéral, vu la qualification de la faute, le prononcé d'une amende pour tentative de soustraction est exclu. En revanche, en droit cantonal, la soustraction est consommée et le principe d'une pénalité (en l'occurrence, majoration de 10 %) confirmé. En résumé, les reprises litigieuses sont confirmées, l'amende prononcée en droit fédéral à raison de ce chef devant être supprimée. Le recours est très partiellement admis sur ce point. 7.

En 1989, des travaux d'isolation, pour la somme de 130'000 fr., ont été effectués dans l'immeuble loué par la société, propriété d'YY. _____. Il n'est pas contesté que ceux-ci sont antérieurs au bail à loyer du 3 janvier 1990, dont la teneur spécifie que tous les travaux de transformations et aménagement sont à la charge du preneur. L'ACI reprend ce montant dans les comptes de la société, estimant que ces frais incombent au propriétaire de l'immeuble. Elle relève qu'il s'agit de travaux de plus-value, ce d'autant plus que le bailleur a procédé à des hausses de loyer draconiennes depuis la mise à disposition des locaux en 1987. L'autorité intimée en conclut qu'il s'agit d'une prestation appréciable en argent accordée à M. YY. _____. De son côté, la société fait valoir qu'elle avait convenu avec M. YY. _____, qui ne demandait aucune allocation pour des frais d'entretien, que ceux-ci seraient supportés par elle. La recourante relève qu'à titre privé, ces frais auraient été déductibles compte tenu du fait qu'il s'agit d'économie d'énergie et qu'il n'y en aucun cas de plus-value, de tels frais constituant des frais d'entretien. W. _____, directeur de la société, et M. YY. _____ ont confirmé à l'audience qu'ils avaient convenu oralement avant 1990 que la société supporterait de tels frais et que le bail contracté en 1990 avait "continué dans le même

esprit" que le premier bail. L'instruction a ainsi permis d'établir que le contrat écrit n'avait pas modifié les conditions convenues entre les parties. Il appartient à la société de supporter les frais litigieux dès lors qu'ils lui ont permis de diminuer ses coûts de production en réduisant les frais de chauffage. En l'absence de prestation de la société à l'actionnaire, la reprise ne se justifie pas et doit être annulée. L'amende suit le même sort. 8. Le 17 mars 1992, M. YY._____ a transféré à la société la parcelle 4146 pour le prix de 10 millions, conformément au contrat de vente des actions passés avec U._____ AG. Les décisions attaquées fixent le prix de retour de cette parcelle à 6 millions. Elles refusent tout amortissement sur la différence de 4 millions et toute déduction d'intérêts passifs à l'avenir sur le financement de cette différence de 4 millions. a) L'autorité intimée estime que le prix de vente a été surévalué de 4 millions et que le report d'un tel montant du prix des actions sur celui des immeubles avait pour but une économie d'impôt. A cet égard, elle relève notamment qu'en 1989, la parcelle n'avait pu être hypothéquée en 1er rang qu'à concurrence de 3 millions, ce qui démontre que celle-ci valait 5 millions compte tenu du fait que les banques n'accordent généralement qu'un crédit de 60 % de la sûreté procurée par l'immeuble. L'ACI souligne également que le prix de vente paraît totalement surfait si l'on tient compte d'une part du prix auquel les parcelles attenantes 2173 et 2174 ont été aliénées et d'autre part du prix de sortie de l'immeuble en 1986 (2'400'000 fr.) et des constructions effectuées depuis lors pour un montant légèrement inférieur à 1,5 million de francs. L'autorité intimée estime qu'elle peut se rallier au calcul, bien qu'avantageux pour le contribuable opéré par la commission d'estimation fiscale (6 millions). Elle remarque qu'YY._____ a perçu dès juillet 1990 un intérêt sur la part du prix de vente des actions incorporées à l'immeuble, comme l'admet incidemment M. YY._____ dans son recours devant la commission d'estimation fiscale, ce alors même que le capital-actions était déjà vendu. De son côté, la recourante fait valoir qu'YY._____ aurait préféré une répartition différente entre la valeur des immeubles et celle des actions et que le prix de vente a été fixé par les " cadres HEC de St-Gall ", en période d'euphorie immobilière. Elle fait valoir que l'acheteur a payé directement le montant des actions, mais que celui-ci s'est réservé la possibilité de conclure la vente de l'immeuble. Elle relève que la commission d'estimation fiscale avait dans un premier temps arrêté l'estimation fiscale de la parcelle 4146 à 10'480'000 fr., soit à une valeur supérieure à la valeur vénale arrêtée et que même la BCV avait confirmé l'octroi d'un crédit jusqu'à concurrence de la somme de 10 millions de francs. La société explique qu'YY._____ a réagi contre la nouvelle estimation fiscale de son immeuble dès lors que la vente restait aléatoire et dans la seule perspective où il conserverait la propriété de cette parcelle. b) Selon Walter Ryser et Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 1994, p. 78, l'autorité peut s'écarter de la forme juridique dont a été revêtue une transaction pour s'en tenir au phénomène économique sous-jacent lorsqu'il y a un fait en vue d'éviter l'impôt, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de redresser un abus. Cette démarche de l'autorité suppose la réalisation des trois conditions suivantes: - il faut que la forme juridique employée, c'est-à-dire le chemin formel utilisé, soit insolite; - il faut que, par l'utilisation de ce chemin insolite, le contribuable réalise une économie sensible d'impôt; - il faut enfin que le motif pour lequel ce chemin tortueux a été choisi soit essentiellement celui de réaliser une économie d'impôts. En l'espèce, au moment de la cession des actions et compte tenu de l'interdiction momentanée de revente de l'immeuble, la holding s'est assurée la possibilité pour la société recourante de racheter l'immeuble d'YY._____ pour le prix de 10 millions. L'annotation à cette fin d'un droit de préemption n'avait rien d'insolite dans ces circonstances. Le U._____ AG n'était pas lié à M. YY._____ et il a pourtant

consenti au paiement d'un prix de 10 millions. Ce montant peut s'expliquer par l'intérêt évident qu'avait la société-mère à ce que sa société-fille détienne en propriété le site de production. Indépendamment de la valeur subjective que cette acquisition pouvait revêtir aux yeux de la holding, il apparaît également qu'à l'époque tant la commission d'estimation fiscale que la BCV, soit des tiers indépendants de la société, sont parvenus à des estimations concordantes de l'ordre de 10 millions, démontrant par là même que le prix d'aliénation n'avait rien d'excessif. La solution retenue par les parties présentait certes un avantage fiscal pour l'une d'elles, mais elle n'était en tous cas pas favorable pour M. YY. _____ qui a payé un impôt sur les gains immobiliers de l'ordre d'un million de francs. Dans ces conditions, en l'absence d'abus démontré, le tribunal considère que le prix de vente de l'immeuble ne peut pas être corrigé, ce qui conduit à l'annulation des reprises effectuées par l'ACI pour la période de calcul 1992 au titre d'amortissement (215'720 fr.) et d'intérêts (267'278 fr.). Le recours est admis sur ce point. 9. Les décisions attaquées reprennent dans les comptes de la société une part du loyer payé à M. YY. _____ (16'780 fr. pour 1988, 126'756 fr. pour 1989, 279'867 fr. en 1990, 503'899 fr. en 1991 et 122'261 fr. en 1992), au titre de prestation à l'actionnaire. a) L'ACI fait valoir qu'en l'occurrence il s'agit d'un bail pour locaux commerciaux soumis à la règle de l'indexation selon l'évolution des prix à la consommation et qu'elle a calculé le montant du loyer admissible - et partant des reprises litigieuses - en fonction d'une indexation complète et d'une hausse de loyer autorisée à concurrence de 10 % de l'investissement consenti. L'autorité intimée estime que les loyers servaient en fait à rémunérer M. YY. _____ pour la part des actions déjà vendues et pourtant incorporées dans le prix de l'immeuble. Elle relève que le loyer convenu au début 1990 (480'000 fr.) a été augmenté six mois plus tard à 725'000 fr. et même à 881'964 fr. en 1991 et qu'une telle modification des relations contractuelles est impensable entre tiers. La société, quant à elle, fait notamment valoir qu'YY. _____ avait fixé en 1987 un loyer très bas (174'000 fr.) afin de ne pas la pénaliser à l'issue d'une période difficile (le prix moyen était d'environ 54 fr./m²). Elle relève qu'en 1988, le loyer (204'000 fr.) n'a que peu augmenté (30'000 fr.), alors qu'YY. _____ avait effectué pour plus de 400'000 fr. de travaux. Elle souligne qu'en 1989, après un agrandissement et des travaux pour un million de francs, le loyer a passé à 360'000 fr. et qu'en 1990, le loyer s'est élevé à 480'000 fr. La société estime qu'YY. _____ s'est acquitté d'une prestation en sa faveur et non l'inverse et qu'à partir de 1991, il ne peut y avoir de prestation en faveur de l'actionnaire dès lors que celui-ci ne détenait plus d'actions. Elle opère également une comparaison avec les loyers analytiques pratiqués par le U. _____ AG pour démontrer que les loyers perçus étaient inférieurs à ceux généralement exigés. b) Dès lors que le tribunal a retenu au considérant précédent que l'immeuble 4146 n'avait pas été indûment vendu pour le prix de 10 millions de francs et écarté par là même la thèse défendue par l'administration selon laquelle le prix de vente tenait également compte de la valeur des actions, les reprises envisagées ici pour les années de calcul 1991 et 1992 ne peuvent qu'être annulées. Reste à examiner les reprises pour les années 1988 à 1990. On doit admettre avec le recourant que le loyer perçu en 1987 était manifestement très bas. Partant, les hausses de loyer qui ont suivi doivent être appréciées en tenant compte de ce paramètre. Il n'est pas totalement exclu qu'un locataire, même non-actionnaire de la société, conscient du fait que son loyer était artificiellement peu élevé, n'ait pas consenti à de telles hausses dans un souci d'équité et dans le but d'une continuation des relations contractuelles. L'autorité intimée ne démontre en tous cas pas que les prix pratiqués ont débouché sur un loyer au m² totalement déraisonnable et ne correspondant pas au prix du marché de l'époque. A titre d'exemple, on

soulinera que les instructions pour les commissions de district d'estimation fiscale des immeubles du chef du Département des finances du 31 janvier 1991 prévoyaient pour les immeubles commerciaux de la première phase de la révision de calculer la valeur de rendement des ateliers et dépôts fermés selon une fourchette comprise entre 90 et 180 fr./m² en situation semi-urbaine et entre 60 et 150 fr./m² hors localité. Ces directives préconisaient également de calculer les bureaux et surfaces commerciales entre 150 et 300 fr./m² en zone semi-urbaine et entre 100 à 250 fr./m² hors localité. Dès lors que l'ACI ne démontre pas que le montant des loyers perçus à l'époque où M. YY. _____ était encore actionnaire n'était pas surfait au regard du marché, le tribunal juge que les reprises effectuées sur ce poste doivent être annulées. En effet, la recourante démontre avec succès qu'en 1990, un loyer de l'ordre de 780'000 fr. aurait pu être exigé sur la base d'un prix usuel de 140 fr./m² pour les dépôts et de 240 fr./m² pour les bureaux. Le recours est admis sur ce point. 10.

Enfin, à l'égard de la société, il faut examiner la quotité des amendes prononcées. a) En droit cantonal, la LI distingue le montant de l'amende en fonction du moment où la soustraction a été découverte. Si celle-ci est constatée avant la fin de la période de taxation, elle est réprimée par une majoration de 10 % des éléments soustraits. En cas de soustraction commise dans les deux périodes précédentes, l'amende peut atteindre cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci. En droit fédéral, l'AIFD réprime la soustraction par une amende s'élevant jusqu'à quatre fois l'impôt soustrait (art. 129), la tentative étant punie d'une amende comprise entre 20 à 20'000 fr. (art. 131 al. 2). La LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, prévoit en règle générale une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait (art. 175), la tentative étant réprimée par une amende fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176). b) Que ce soit au regard de la LI et de la LIFD au titre de *lex mitior*, le montant des amendes est très réduit dès lors qu'il correspond en pratique aux intérêts moratoires. Ils sont même largement en dessous des barèmes prévus par les instructions édictées dans le cadre de l'application des dispositions cantonale et fédérale en la matière, barèmes auxquels les décisions attaquées font référence (concernant l'AIFD, voir Archives 56 p. 345; l'IFD fait l'objet de la circulaire no 21 publiée in RDAF 1996 p. 20.). Le critère retenu pour la fixation du montant des amendes, favorable à la recourante, ne peut être que confirmé, le montant des amendes devant toutefois être recalculé en fonction des reprises annulées par le tribunal. L'actionnaire : En préambule, il faut constater que le décès d'YY. _____ ne change rien à la nécessité de fixer l'étendue de la créance fiscale due par ce contribuable et son épouse, indépendamment de la question - non déterminante ici - de savoir qui répondra de cette dette du défunt. Pour ce qui concerne les amendes, il faut d'emblée constater avec l'ACI que le décès du contribuable entraîne l'annulation des amendes et pénalités infligées à l'encontre de celui-ci, la responsabilité pénale ne survivant pas à l'auteur de l'acte délictueux (TA, arrêt FI 93/0020 du 11 mai 1999 et réf. citées). 11.

Est litigieuse la question de la déductibilité des frais d'administration de la fortune mobilière. L'art. 23 al. 1 lit. d LI prévoit que les frais de gérance de la fortune mobilière sont déduits du revenu. L'AIFD oppose les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable, lesquels sont déductibles (art. 22 al. 1 lit a), aux dépenses destinées à l'acquisition ou l'amélioration de biens, lesquelles ne peuvent pas être déduites (art. 23). Les Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques précisent au chapitre des déductions à répertorier sous chiffre 16 de la déclaration ce qui suit : "Les dépenses effectives concernant l'administration de la fortune mobilière. Il s'agit notamment des frais de garde et

d'administration ordinaire de titres, frais de dépôt, frais d'encaissement, frais d'affidavit, etc. Par mesure de simplification, on admettra, en règle générale, sans justification, une déduction forfaitaire correspondant à 1,5 o/oo de la valeur des titres." a) Sur la base du forfait précité, M. YY. _____ a revendiqué dans sa déclaration une déduction pour chaque année de calcul de 3'719 fr. (pour la période 1987-1988), de 6'162 fr. (pour la période 1989-1990), de 11'078 fr. (pour la période 1991-1992) et de 18'796 fr. (pour la période 1993-1994) Les décisions attaquées reprennent pour chaque année de calcul un montant de 5'000 fr. pour la période 1989-1990, de 9'326 fr. pour la période 1991-1992 et de 11'880 fr. pour la période 1993-1994. En cours de procédure, le recourant a produit une liste de frais et commissions bancaires pour un montant de 9'072.55 fr. pour 1991 et de 21'431.25 fr. pour 1992. L'ACI constate que le bordereau en question se rapportait non seulement aux années 1991 et 1992 mais également à 1989 et 1990. Le recourant reproche à l'ACI de ne pas tenir compte dans son calcul, au terme d'une interprétation "restrictive et pénalisante" des instructions, des actions X. _____ SA, A. _____, des comptes-courants bancaires, des placements et autres prêts divers, alors même que ces éléments font partie de la fortune imposable et imposée. Le recourant estime qu'il y a une inégalité de traitement entre un contribuable qui place une somme d'argent en bons de caisse et un autre qui place le même montant en compte-courant dès lors que le premier peut déduire le forfait, contrairement au second. Le recourant remarque également que le forfait de 1,5 o/oo se calcule sur le solde au 31 décembre de la deuxième année de calcul en cause, ce qui a pour conséquence qu'un titre vendu avant le 31 décembre ne bénéficie pas de la déduction alors même que les frais sont effectifs. M. YY. _____ soutient qu'aucun motif objectif ne justifie de s'écarter du forfait appliqué systématiquement par le fisc. Il remarque également que les instructions font référence à la "valeur des titres", par quoi il faut entendre leur valeur vénale et non nominale. Il estime au surplus que la distinction opérée par l'ACI entre les actions et les autres valeurs mobilières ne résiste pas à l'examen. De son côté, l'ACI remarque que les frais de garde des actions de la société sont calculés - d'après le document produit par les recourants - par la BCV sur la base de la valeur nominale des actions et qu'invoquer le forfait sur la base de leur valeur réelle relève de l'abus de droit. L'autorité intimée relève que les instructions consacrent le principe des frais effectifs et que par mesure de simplification le forfait peut être revendiqué en règle générale, ce qui signifie que l'autorité se réserve la possibilité d'exiger la preuve des frais effectifs. L'ACI observe au surplus que le forfait ne s'applique pas aux frais découlant de comptes-courants, de comptes de placement et de prêts en raison du fait qu'il ne s'agit pas de titres. Elle soutient que seuls les frais d'administration ordinaire de la fortune sont déductibles. Elle estime dès lors que les honoraires versés à des tiers dans le cadre d'un contrat de gérance de fortune, les commissions fiduciaires et que les frais résultant de la dénonciation anticipée de prêts hypothécaires ne peuvent pas être défalqués, car ils dépassent le cadre de l'administration ordinaire de la fortune. L'ACI soutient en outre que les frais de cartes (bancomat ou crédit) entrent dans la catégorie des frais de convenance personnelle. Après examen des pièces produites par le recourant, l'autorité intimée parvient à la conclusion que les frais effectifs du recourant sont inférieurs au montant admis par l'administration sur la base du forfait. b) Aux termes de l'art. 23 lit. d LI, sont déduits du revenu les frais de gérance de la fortune mobilière. Le raisonnement de l'ACI doit être suivi, sauf pour ce qui concerne les commissions de fiducie et les frais découlant de la dénonciation de prêts hypothécaires. Dans la première hypothèse, il apparaît que la banque qui effectue le placement fiduciaire dans un institut tiers agit pour le compte de son client et est rémunérée par une commission

calculée par rapport aux intérêts provenant du placement. La commission est directement liée à l'acquisition du revenu, lequel est amputé de la commission. Dans la seconde hypothèse, les frais découlant de la résiliation anticipée du prêt hypothécaire résultent des frais de financement consentis par la banque. De tels frais sont assimilables à des intérêts passifs et doivent pouvoir être déduits. Ces types de frais devant être admis en déduction, les décisions attaquées doivent être annulées et le dossier renvoyé à l'ACI pour nouvelles décisions. 12.

En 1987 et 1988, M. YY. _____ a touché de la société des commissions s'élevant à 22'378 et 15'700 fr. En procédure, il a admis le bien-fondé de cette reprise, mais contestait uniquement le principe d'une pénalité. Le bien-fondé de celle-ci n'a plus besoin d'être examiné compte tenu du décès du recourant dans l'intervalle. Ce point n'est désormais plus litigieux. 13.

L'ACI reprend chez l'actionnaire une somme de 130'000 fr. découlant des travaux d'isolation effectués sur l'immeuble lui appartenant et loué à la société. Cette reprise doit être annulée dès lors que le tribunal a considéré que le paiement de ces travaux d'entretien incombait à la société et qu'ils ne constituaient pas faute de plus-value à l'immeuble une prestation en argent accordée à l'actionnaire (considérant 7 ci-dessus). 14.

Les reprises chez l'actionnaire concernant les sommes allouées à l'artiste F. _____ doivent être confirmées dès lors que leur versement revêtait un caractère privé (considérant 2). 15.

La même solution s'impose s'agissant des déplacements à l'étranger effectués par M. YY. _____ et son épouse, vu les motifs développés au considérant 4 ci-dessus et qui peuvent être repris ici. 16.

a) Le recourant a réalisé des gains au jeu aux Etats-Unis, frappés d'un impôt à la source de 30 %. Bien qu'il admette qu'une telle hypothèse ne fasse pas l'objet de la convention liant la Suisse et les U.S.A., il estime que dans l'esprit de cet accord une double imposition doit être évitée et conteste les reprises effectuées sur ce poste par l'ACI. L'autorité intimée relève de son côté que cette question, qui n'est pas traitée par cette convention, échappe " au bénéfice conventionnel " et que par conséquent, le droit suisse est applicable. Elle remarque qu'YY. _____, qui est assujéti de manière illimitée dans le canton de Vaud doit être imposé à concurrence du gain net réalisé, diminué de l'impôt à la source, et que sa taxation est correcte sur ce point. b) La convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu du 24 mai 1951 (RS 0.672.933.61) n'envisage pas le cas des gains du type de ceux réalisés au casino par M. YY. _____. Vu leur nature, ces gains extraordinaires ne peuvent pas être assimilés à un impôt " essentiellement analogue sur le revenu " au sens de l'article premier alinéa de ladite convention. En l'absence de disposition conventionnelle sur ce point, les décisions ne peuvent qu'être confirmées. 17.

Le tribunal prend acte du fait que le recourant, qui contestait les reprises effectuées par l'ACI sous la rubrique " Différence entre loyers reçus de X. _____ SA et montants déclarés " pour les seules années de calcul 1991 et 1992, a lors de l'audience déclaré que ces points n'étaient plus litigieux. 18.

Les décisions attaquées reprennent chez le recourant des honoraires d'administrateur émanant de A. _____ qu'il n'a pas annoncés (1985 : 14'400 fr.; 1986 : 7'200 fr.; 1987 : 9'000 fr.; 1988 : 18'000 fr.; 1989 : 21'600 fr.; 1990 : 25'500 fr.). Il suffit de constater que ce point n'est plus litigieux dès lors que le recourant admettait la reprise, mais s'en prenait au principe d'une pénalité, qui ne peut plus être prononcée. 19.

Le recourant conteste dans le cadre du calcul de sa fortune l'évaluation des actions de la société au 1er janvier 1987 et au 1er janvier 1989. Le tribunal a annulé diverses reprises de la société. Partant, celles-ci ne doivent pas être prises en considération dans le cadre du calcul du rendement de la société, ce qui influence la valeur des actions. Les décisions attaquées

doivent être annulées et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour que celle-ci calcule le montant exact du rendement de la société et par conséquent de la valeur des actions en fonction du sort réservé par le tribunal aux reprises litigieuses. 20. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du pourvoi. Les décisions attaquées sont annulées et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Vu l'issue du pourvoi, un émolument réduit sera mis à la charge des recourants. L'allocation de dépens doit être refusée compte tenu du fait que la procédure de soustraction s'est avérée justifiée dans son principe. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est partiellement admis. II. Les décisions rendues les 13 décembre 1994 et 29 juin 1995 par l'Administration cantonale des impôts concernant des rappels d'impôts et prononcés d'amendes en matière d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct pour les périodes 1987-1988 à 1993-1994 sont annulées et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens des considérants. III. Un émolument de 2'500 (deux mille cinq cents) francs est mis à la charge des recourants. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 23 juin 2000 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint Le présent arrêt, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110).

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