

## **VD\_OMNI FI.1996.0022 vom 19. März 1997**

VD Tribunal cantonal, 1997-03-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1996.0022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0022)

FR: VD\_OMNI FI.1996.0022 du 19 mars 1997

IT: VD\_OMNI FI.1996.0022 del 19 marzo 1997

### **Regeste**

c/ACI | Reprise, dans les comptes de la société et dans la déclaration de chacun des deux actionnaires, de l'indemnité trop généreuse versée à ceux-ci pour les déplacements effectués avec leur véhicule à titre professionnel. Absence de soustraction.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

lit. b AIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. La répartition de bénéfice dissimulée sera ainsi présumée lorsqu'aucune contre-prestation ne correspond à la prestation de la société, que cette disproportion était manifeste tant pour les organes de la société prestataire que pour le bénéficiaire, et lorsqu'enfin cette dernière favorise un membre de la société ou une personne touchant celui-ci de près. On doit ainsi admettre qu'il y a répartition de bénéfice dissimulée en particulier lorsque la société grève indûment son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Känzig, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, 2ème éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). bbb) Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent donc être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants, à titre de dividende dissimulé (cf arrêt FI 94/0106 du 5 octobre 1995; cf aussi Archives 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (cf ATF du 4 avril 1995, dans la cause J. et J. SA contre TA VD et ACI). bb) Les prestations appréciables en argent peuvent également être constitutives d'une soustraction d'impôt ou, si la taxation n'est que provisoire, d'une tentative de soustraction d'impôt, voire d'une infraction aggravée d'usage de faux en matière fiscale au sens des art. 129bis LI, respectivement 130bis AIFD; le Tribunal administratif ne peut tenir compte de cette dernière circonstance que dans la fixation de l'amende, ce pour autant qu'il retienne l'existence d'une soustraction qualifiée. aaa) En droit fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé, d'une manière fautive, l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (cf Archives 52, 454; 54, 660; 56, 345). Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal, la LI n'opérant toutefois pas de

distinction (entre soustraction consommée et tentative) fondée sur l'entrée en force ou non de la taxation. L'art. 128 LI consacre une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. Pour que les éléments objectifs de la soustraction fiscale soient ainsi réalisés, il faut tout d'abord pouvoir établir que les montants non déclarés constituent des éléments imposables et ensuite, s'agissant des personnes physiques, démontrer que ces montants sont entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est rapportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel; cf ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6; v. aussi Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, § 10 no 2.3, pp.82-83). bbb) L'art. 128 LI constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; cette disposition réprime la soustraction consommée, par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 lit. b). Le droit cantonal, on l'a vu, ignore la distinction entre soustraction consommée et tentative, fondée, comme en droit fédéral, sur le critère de l'entrée en force de la taxation. 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 majore les éléments soustraits de 10% (voir sur ce point arrêts FI 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 du 17 novembre 1994, cons. 4a). A des conditions similaires, l'art. 175 LIFD prévoit une amende en principe équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette dernière disposition a remplacé, dès le 1er janvier 1995, l'art. 129 AIFD qui punissait alors la soustraction consommée d'une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Le tribunal a admis, en application de l'art. 2 al. 2 CP, selon lequel la loi plus favorable (lex mitior) devait être appliquée à celui qui a commis un crime ou un délit sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, que l'art. 175 LIFD était, dans ces conditions, plus favorable que le texte précédemment en vigueur (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/161 du 22 novembre 1995, consid. 1; cf, dans le même sens, Behnisch, *op. cit.*, § 90, p. 376). Il y aurait donc lieu d'en faire application dans le cas d'espèce. En revanche, dans le même arrêt, le tribunal s'est montré plus réservé s'agissant de la tentative de soustraction, dès lors que la l'autorité pouvait, en appliquant l'art. 131 al.

## **E. 2**

Frais forfaitaires comptabilisés 17'200 13'850                      16'500 18'000                      12'150 Frais  
forfaitaires admis -11'350 -11'400 - 11'400 -11'400 - 7'800

### **E. 2.2**

et ss, 2.3 et ss, plus références citées). Entre autres conditions, il faudrait à tout le moins, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été

empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, d'apprécier dans sa décision. Les articles 147 al. 1 lit. a LIFD - qui n'est cependant pas applicable ici - et 109 al. 1 LI reprennent du reste cette dernière condition. Or, dans la mesure où les montants versés à C. \_\_\_\_\_ durant la période 1991-1992 figurent sur le certificat de salaire délivré, il n'y a aucun motif de revenir sur ces derniers; l'un des représentants de l'ACI l'a du reste admis en audience. Il faut donc admettre que la commission d'impôts compétente a pu librement et en toute connaissance de cause en apprécier la quotité avant de prononcer la taxation aujourd'hui définitive; les reprises effectuées par l'ACI chez les époux C. \_\_\_\_\_ devront ainsi être abandonnées. Quant à la période 1993-1994, dont la taxation était provisoire au moment de l'ouverture du contrôle, le tribunal s'en tiendra au dernier montant apprécié par la commission d'impôt dans la taxation définitive 1991-1992, savoir 9'300 francs; il se justifie par conséquent de reprendre la différence dans la déclaration de l'actionnaire concerné, à savoir 2 x 900 fr., soit 1'800 fr. En revanche, le certificat de salaire produit par C. \_\_\_\_\_ avec sa déclaration fait état, pour 1988, du versement d'une indemnité de 6'550 francs; l'ACI a pourtant constaté, sans avoir été contredite, que celui-ci avait été, en réalité, crédité d'une somme de 9'400 francs. Il se justifie par conséquent de reprendre à ce titre la différence de 2'850 francs, tant chez A. \_\_\_\_\_ SA que chez l'actionnaire concerné, ce durant la période 1989-1990. cc) S'agissant des comptes de la société, on constate tout d'abord que le formulaire 21204, c'est-à-dire l'attestation de la société concernant les montants versés aux membres de l'administration et aux organes de direction, n'a pas été annexé à la déclaration 1987-1988, ni à celle 1989-1990. En ce qui concerne les deux périodes subséquentes, ce formulaire a été certes remis, mais on constate qu'il est à chaque fois incomplet; en effet, s'ils ont bien été repris dans les certificats de salaires remis à C. \_\_\_\_\_ (sous réserve de l'année de calcul 1988) et à B. \_\_\_\_\_, aucun des montants versés aux deux administrateurs n'y figure. Or, on relèvera à cet égard que cette attestation, déterminante s'agissant de l'imposition de la société, est claire quant à l'obligation d'indiquer de telles indemnités, puisqu'elle comporte les rubriques "Indemnités fixes (administrateur, etc.)" et "Autres allocations en espèces ou en nature"; dès lors, faute d'indication de la recourante sous cette rubrique, on se trouve en présence d'une violation d'une obligation de la contribuable (voir arrêt FI 95/016 du 15 janvier 1996, cons. 2, c) bb). Cela étant, il convient encore de distinguer selon que la taxation de la société est définitive ou provisoire. aaa) Dans la première hypothèse, qui concerne la période 1989-1990, il n'y a pas lieu de douter que les conditions de la révision sont remplies. On relève, d'une part, que le formulaire dont il est question ci-dessus n'a pas été déposé; d'autre part, le contenu des certificats de salaires délivrés à C. \_\_\_\_\_ est inexact. L'autorité de taxation des personnes morales, dont l'art. 76 al. 1 lit. b LI précise qu'il s'agit de l'ACI, n'a pu ainsi se fonder sur des indications complètes en notifiant sa décision définitive. Or, il s'est avéré lors du contrôle que la société s'est acquittée envers ses administrateurs de montants supérieurs au forfait réglementaire admissible; il s'agit là de faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et que l'autorité de taxation a été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, d'apprécier dans sa décision. La reprise opérée à due concurrence, soit 5'850 francs (3'000 francs chez B. \_\_\_\_\_ en 1988 et 2'850 chez C. \_\_\_\_\_ durant la même année), doit être ainsi confirmée. bbb) Dans la seconde hypothèse, qui concerne les périodes 1991-1992 et 1993-1994, il se justifie en revanche d'examiner si les montants versés peuvent être retenus ou s'il se justifie au contraire d'opérer une correction dans les comptes de la société; cela quand bien même les indemnités pour frais servies à C. \_\_\_\_\_ et à B. \_\_\_\_\_ entre 1989 et 1992, auraient

été admises - c'est le cas pour C. \_\_\_\_\_ - par chacune des commissions d'impôt compétentes, lesquelles n'ont agi qu'en qualité d'autorité de taxation des personnes physiques (art. 76 al. 1 lit. a LI). B. \_\_\_\_\_ a perçu durant les années 1989 et 1990 pour 6'050, respectivement 7'200 francs d'indemnités de représentation. On a vu ci-dessus que ces montants avaient été repris par la commission d'impôt dans le cadre de la taxation définitive 1991-1992, à concurrence des sommes excédant la quotité admise par l'ACI, savoir, 1'250, respectivement 2'400 francs; il y a donc lieu de les reprendre dans la même mesure dans les comptes d'A. \_\_\_\_\_ SA. Quant à la période 1993-1994, il y a lieu de confirmer la reprise opérée par l'ACI dans le cadre de la procédure ayant abouti à la décision attaquée, dans la mesure où les indemnités versées à B. \_\_\_\_\_ excèdent, on l'a vu ci-dessus chez l'actionnaire, de 3'000 (année de calcul 1991), respectivement 750 (1992) francs les maxima admissibles. A teneur des certificats de salaire qui lui ont été délivrés, C. \_\_\_\_\_ s'est vu créditer, durant les années de calcul 1991-1992, deux indemnités forfaitaires de 10'200 francs chacune. Les recourants expliquent cette augmentation par l'accroissement du chiffre d'affaires réalisé par la société et par le fait que les deux administrateurs de l'époque avaient la responsabilité de décrocher des affaires nouvelles pour la société; cela sous-entend que l'augmentation constatée serait principalement due à leur activité permanente de représentation. Un tel argument n'est toutefois pas déterminant; d'une part, le versement d'une indemnité forfaitaire n'est, de par sa définition même, pas directement lié à la réalisation d'un chiffre d'affaires déterminé (sinon il devrait être considéré soit comme un commissionnement, soit comme le remboursement de frais effectifs); d'autre part, la quotité des indemnités versées aux administrateurs ne suivrait, dans ce cas, pas l'augmentation du chiffre d'affaires de l'entreprise, surtout effective en 1990 et en 1991, mais qui accuse une baisse en 1992. L'autorité intimée objecte par ailleurs et à juste titre à ce raisonnement le fait que l'approbation par elle de la modification des indemnités forfaitaires versées aux membres du conseil d'administration pouvait en tout temps être requise, ce qu'A. \_\_\_\_\_ SA s'est gardée de faire. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de s'écarter des montants approuvés par l'ACI; la différence entre ces derniers et les montants effectivement versés à C. \_\_\_\_\_, 2 x 3'600 francs, doit par conséquent être reprise. On relève toutefois que, s'agissant de la période 1993-1994, l'ACI a fait une erreur de calcul en défaveur de la contribuable puisque le total des frais forfaitaires admis doit s'élever à 7'800 francs et non à 7'200 francs, ce durant l'année de calcul 1992; ce raisonnement conduit le tribunal à corriger les reprises opérées durant la période 1993-1994 et qui se montent également à

### E. 3

Frais E. \_\_\_\_\_ concerne achat D. \_\_\_\_\_ SA 2'160

### E. 4

Indemnité kilométrique non admise B. _____	10'400	10'400	10'400
15'000	15'000	15'000	3'750

### E. 5

Indemnité kilométrique non admise C. _____	14'400	14'400	14'400
15'000	15'000	15'000	15'000

### E. 6

Frais de déplacement sans justificatifs \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ 6'645 Totaux 676 fr. 25'476 fr. 29'980 fr. 35'545

fr. 41'008 fr. 41'878 fr. 38'271 fr. 31'905 fr. De même, il sera procédé, dans la déclaration des époux B. \_\_\_\_\_, aux reprises suivantes: Périodes 1987- 1988 1989- 1990 1991- 1992 1993- 1994 Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 Ristournes 338 338 2'590 2'447 4'279 3'389 835 Intérêts c/c actionnaire 247 75 - 11 Intérêts s/leasing 0 0 Complément de salaire 1'059 6'000 7'900 Frais forf. encaissés 7'800 9'940 Frais forf. admis - 4'800 -6'600 Indemn. kil. non admise \_\_\_\_\_ 10'400 10'400 10'400 15'000 15'000 15'000 3'750 Total 585 fr. 10'813 fr. 12'990 fr. 13'906 fr. 25'279 fr. 18'389 fr. 26'724 fr. 7'090 fr. Enfin, les époux C. \_\_\_\_\_ verront apporter à leurs déclarations les corrections suivantes: Périodes 1987- 1988 1989- 1990 1991- 1992 1993- 1994 Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 Ristournes 338 338 2'590 2'447 4'279 3'389 835 Intérêts c/c actionnaire 3'655 2'446 - 1'200 - 250 Intérêts s/leasing 0 0 0 0 - 646 Intérêts c/c actionnaire. D. \_\_\_\_\_ SA 2'876 Complément de salaire 17'560 6'000 10'000 15'000 Frais forf. encaissés 9'400 7'800 9'300 10'200 10'200 Frais forf. admis - 6'550 - 7'800 - 9'300 - 9'300 - 9'300 Indemn. kil. non admise 14'400 14'400 14'400 15'000 15'000 15'000 15'000 Frais E. \_\_\_\_\_ rachat D. \_\_\_\_\_ SA \_\_\_\_\_ Total 3'993 fr. 17'184 fr. 16'990 fr. 36'057 fr. 25'279 fr. 18'139 fr. 26'735 fr. 35'290 fr.

b) Les décisions attaquées seront par conséquent annulées et la cause retournée à l'ACI afin que, dans un premier temps, elle détermine, à la lumière de ce qui précède, avec exactitude les éléments imposables durant les quatre périodes concernées pour chacun des contribuables. Dans un second temps, l'autorité intimée procédera au calcul des rappels d'impôt dus et à la notification de nouveaux bordereaux.

5. De ce qui précède, il résulte que plusieurs des amendes notifiées devront être réappréciées par l'ACI; bien que par le passé il ait parfois procédé lui-même à la recalculation des pénalités, le tribunal ne s'estime, dans le cas d'espèce, pas en mesure de le faire, l'ACI étant préalablement invitée à arrêter pour chaque contribuable et pour chacune des périodes concernées, les éléments imposables et les rappels d'impôt. a) Ainsi, s'agissant de la société, l'autorité intimée retiendra tout d'abord le fait que les reprises dans la comptabilisation des frais forfaitaires de représentation excédant les maxima réglementaires ont été confirmées s'agissant de la période 1989-1990 et quelque peu réduites s'agissant des périodes 1991-1992 et 1993-1994 et que l'on a constaté l'existence d'une soustraction, respectivement d'une tentative de soustraction. En second lieu, l'autorité intimée gardera à l'esprit le fait qu'aucune pénalité ne doit être infligée en relation avec la bonification d'une indemnité kilométrique à chacun des deux administrateurs pour leurs déplacements, l'existence d'une soustraction n'ayant pas été établie, ce durant les années de calcul 1986 à 1992. On peut ainsi reprocher à A. \_\_\_\_\_ SA d'avoir, durant les périodes 1987-1988 et 1989-1990, soustrait et, durant les périodes 1991-1992 et 1993-1994, tenté (le terme s'entend au sens technique en matière d'impôt fédéral direct; il est impropre s'agissant de l'impôt cantonal et communal) de soustraire les montants dont le récapitulatif s'établit comme suit: années de calcul: montant: 1985: 676 francs

1986: 676 francs 1987: 5'180 francs 1988:

10'745 francs 1989:

11'008 francs

1990:

11'878 francs 1991: 8'271 francs

1992:

10'995 francs b) Les amendes infligées à

B. \_\_\_\_\_ pour soustraction devront également être revues à la baisse. La taxation des

époux B. \_\_\_\_\_ pour les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992 étaient

définitives lors de l'ouverture du contrôle fiscal à leur rencontre et à l'encontre d'A. \_\_\_\_\_

SA; ces mêmes périodes étaient échues à ce moment. Par conséquent, c'est donc à juste titre

que des amendes pour soustraction consommée ont été infligées à B. \_\_\_\_\_ . On peut reprocher au contribuable d'avoir, durant les périodes 1987-1988, 1989-1990, 1991-1992, soustrait et, durant la période 1993-1994, tenté de soustraire les montants dont le récapitulatif s'établit comme suit: années de calcul:

montant: 1985: 585 francs 1986: 413 francs 1987: 2'590 francs 1988: 3'506 francs  
1989: 10'279 francs 1990: 3'389 francs 1991:

8'735 francs 1992: 0 francs c) Enfin, les amendes notifiées à C. \_\_\_\_\_ devront également être réappréciées. La taxation des époux C. \_\_\_\_\_ pour les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992 étaient définitives lors de l'ouverture du contrôle fiscal à leur rencontre et à l'encontre d'A. \_\_\_\_\_ SA; ces même périodes étaient échues à ce moment. Par conséquent, c'est donc à juste titre que des amendes pour soustraction

consommée ont été infligées à C. \_\_\_\_\_ . Au vu de ce qui précède, on peut reprocher à celui-ci d'avoir, durant les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, soustrait et, durant la période 1993-1994, tenté de soustraire les montants dont le récapitulatif s'établit comme suit: années de calcul:

montant: 1985: 3'993 francs 1986: 2'784 francs 1987: 2'590 francs 1988: 22'857

francs 1989: 10'279 francs 1990: 3'389 francs  
1991: 10'835 francs

1992: 15'000 francs 6. Les

considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre partiellement les recours et à annuler les décisions attaquées. Un émolument réduit sera mis à la charge de chacun des recourants; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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