

VD_OMNI FI.1996.0063 vom 31. März 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-03-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0063

FR: VD_OMNI FI.1996.0063 du 31 mars 1999

IT: VD_OMNI FI.1996.0063 del 31 marzo 1999

Regeste

c/ACI | Amendes suite à reprises. La faute du mandataire est imputable au contribuable. Soustraction intentionnelle admise pour ristournes, primes d'assurance-vie, part privée omise sur frais de véhicule, intérêts sur prêts aux actionnaires, compléments de salaires non mentionnés sur les attestations, vente d'actif social (véhicule) au bénéfice de l'actionnaire. Négligence admise pour part privée sur frais divers d'où réduction des amendes pour les actionnaires.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 31.03.1999 FI.1996.0063

c/ACI | Amendes suite à reprises. La faute du mandataire est imputable au contribuable. Soustraction intentionnelle admise pour ristournes, primes d'assurance-vie, part privée omise sur frais de véhicule, intérêts sur prêts aux actionnaires, compléments de salaires non mentionnés sur les attestations, vente d'actif social (véhicule) au bénéfice de l'actionnaire. Négligence admise pour part privée sur frais divers d'où réduction des amendes pour les actionnaires.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 31 mars 1999 sur les recours interjetés par A. _____ SA , M. et Mme B. _____ , et M. et Mme C. _____ , tous représentés par Me Thierry de Haller, avocat à Lausanne, contre les décisions rendues par l' Administration cantonale des impôts le 29 mai 1996 (rappels et prononcés d'amendes en matière d'impôt fédéral direct et d'impôts cantonal et communal pour les périodes de taxation 1987-1988 à 1993-1994). * * * * * Composition de la section: M. Vincent Pelet, président; M. André Donzé et M. Philippe Maillard, assesseurs. Greffière: Mlle Aurélie Rappo. Vu les faits suivants: A. _____ La société A. _____ SA (ci-après: la société), dont le siège est à _____, a pour but social de coordonner l'exécution de tous travaux du bâtiment. M. C. _____ et M. B. _____ en sont les deux actionnaires, détenant respectivement 51% et 49% du capital-actions. Depuis la constitution de la société en mars 1983, M. C. _____ en est l'administrateur unique. M. B. _____ assume la fonction de directeur depuis 1987. Le personnel de la société se compose actuellement d'une dizaine d'employés et d'une secrétaire. Il convient de préciser qu'avant la création de la société anonyme, M. C. _____ et M. B. _____ étaient déjà associés en société simple dans le même but. Depuis 1983, la société mandate la fiduciaire Michel Favre SA pour établir sa comptabilité. Par la suite, cette fiduciaire a été nommée en qualité d'organe de révision. En outre, depuis 1983, Michel Favre SA établit les déclarations d'impôt des époux C. _____ et B. _____. Dans le cadre des affaires dites des ristournes, l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI) a adressé le 7 novembre 1992 à la direction de la société un avis d'ouverture d'enquête en soustraction fiscale. Le 21 décembre 1992, l'ACI a informé les époux B. _____ et C. _____ qu'elle

ouvrait parallèlement une procédure en soustraction fiscale à leur encontre. A l'ouverture des enquêtes, les taxations de la société pour les périodes 1987-1988, 1989-1990 étaient définitives, celles des périodes 1991-1992 et 1993-1994 provisoires. S'agissant des époux B. _____ et C. _____, les taxations des périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992 étaient définitives, alors que celles de la période 1993-1994 étaient provisoires. Au terme des travaux de redressement, l'ACI a adressé le 9 avril 1996 aux contribuables un avis de prochaine clôture leur indiquant les reprises et rappels d'impôt envisagés. Pour la société, ces reprises se présentaient comme il suit: A. _____ SA: Périodes de

taxation	1987-1988	1989-1990	1991-1992	1993-1994	Années de calcul	1985	1986
1987	1988	1989	1990	1991	1992 1/ Ristournes BTR Prébéton		
SA	770	483	272	364	208	957 2/	
Primes d'assurances - Zurichluk: police *****							
1'066	1'066	1'066	1'066	1'114	1'114 - Zurichluk: police		
*****			760	760	760		
760	796	796	- Zurichluk: police *****				
3'042	3'042	3'042	3'042	3'042	3'042 - Vaudoise ass.		
A.C. _____		395		395	395	395	
395	296 3/ Part privée "Frais de véhicules" - A. C. _____						
3'600	3'600	- 3'600	3'600	3'600	3'600	3'600	3'600 - P.
B. _____		3'600	3'600	3'600	3'600	3'600	
3'600	3'600	3'600	4/ Intérêts des comptes courants: -				
A.C. _____				1'000	1'700	3'400 - P.	
B. _____				500	1'000	2'100 -	
EAAL SA Lausanne							
		-1'700 Pénalité de 10%	1'817	1'342	1'254	524	Total

des reprises: 7'970 8'078 6'640 15'527

19'988 14'762 13'801 4'072 Moyenne: 8'024 11'084 17'375 8'937 Les reprises

avaient trait en premier lieu à des ristournes non comptabilisées par la société A. _____ SA pour un total de 3'054 fr. durant les exercices 1985 à 1990. Les ristournes ont été considérées par l'ACI comme des prestations appréciables en argent versées pour 50% de ce montant à chacun des deux actionnaires, M. C. _____ et M. B. _____ (soit 1'527 fr., mais indiqué 1'529 fr. dans l'avis aux actionnaires). Les reprises portaient en outre, s'agissant d'A. _____ SA, sur les points suivants: a) Des primes d'assurances prises en charge par le compte d'exploitation de la société en faveur des deux actionnaires. Il s'agissait de trois polices d'assurance-vie Zurichluk dont les preneurs et les personnes assurées étaient M. C. _____ et M. B. _____, ainsi qu'une police d'assurance conclue auprès de La Vaudoise assurance en faveur d'M. C. _____. Pour l'exercice 1987, A. _____ SA avait comptabilisé les primes de toutes ces polices dans le compte "3'503 / Salaires + charges d'administration", et, de 1988 à 1992, dans le compte "4100 / Charges sociales non ventilées". L'ACI, refusant de considérer ces primes comme des charges d'exploitation de la société, les a ajoutées aux revenus des administrateurs, la part de chacun étant de 50%. S'agissant de la police n° 8.638.284, la totalité des primes afférentes aux années 1990 à 1992 ont été ajoutées aux revenus d'M. C. _____, devenu depuis lors le seul bénéficiaire du contrat d'assurance. De même, les primes afférentes à La Vaudoise assurance ont été entièrement reprises dans les revenus d'M. C. _____. b) Des "frais de

véhicules privés" qui n'avaient pas été portés en diminution des charges correspondantes de 1985 à 1991, hormis durant l'exercice 1987 . En effet, au 31 décembre 1987, la société avait porté deux parts de 3'600 fr. au débit du compte-courant "actionnaire" d'M. C._____. De même, lors du bouclage de l'exercice 1992, la société avait comptabilisé une part privée de 3'600 fr. pour chacun des administrateurs. Considérant qu'il s'agissait d'une distribution de bénéfices dissimulée, l'ACI a repris une part privée linéaire de 3'600 fr. par année et par actionnaire, en se basant sur le montant que la société avait elle-même comptabilisé en 1987 et 1992. Selon l'ACI, ce montant forfaitaire est cependant inférieur aux sommes réellement prises en charge par la société qui avait assumé des frais de réparation et même de restauration de plusieurs véhicules privés. Pour l'exercice 1987, l'ACI a compensé les parts privées comptabilisées deux fois dans le compte d'M. C._____, de manière à ce que chaque actionnaire prenne en charge 3'600 fr. c) Des intérêts sur les prêts octroyés par la société aux administrateurs non comptabilisés de 1987 à 1989 . En revanche, durant les exercices 1990 et 1991, la société avait régulièrement enregistré des intérêts en sa faveur. L'ACI a repris dans les comptes de la société des intérêts, au taux de 5% durant l'exercice 1987 et de 4.25% pour les exercices 1988 et 1989, calculés sur le solde débiteur moyen des actionnaires, ce qui représente un total de 9'700 fr. pour les trois années en cause. En revanche, cette correction n'a pas donné lieu à des reprises auprès des actionnaires. S'agissant d'M. C._____ et de M. B._____, outre les modifications mentionnées ci-dessus (ristournes, primes d'assurances et parts privées pour frais de véhicules), les reprises suivantes étaient envisagées : a) Des salaires complémentaires, crédités par la société sur les comptes courants des actionnaires, s'élevant à 106'000 fr. pour M. C._____ et à 92'000 fr. pour M. B._____, durant les exercices 1989 à 1991 . Ces montants, non déclarés, ne figuraient pas sur les attestations concernant "les montants versés aux membres de l'administration et aux organes de direction" établies durant les années 1989 et 1990. Ces attestations lacunaires avaient été établies et signées par deux représentants de l'organe de contrôle, le 3 décembre 1991, alors même qu'ils avaient établi le 17 juin 1991 le rapport de vérification des comptes annuels, arrêtés au 31 décembre 1990. L'ACI en a conclu que ces attestations, les certificats de salaire des actionnaires pour les années 1989 et 1990, ainsi que celui d'M. C._____ pour l'année 1991, constituaient des "documents faux" . Aux montants indiqués ci-dessus viennent s'ajouter en 1992 des allocations familiales pour M. C._____. b) Des frais forfaitaires (frais de voyages, essence, entretien et réparation de véhicules, frais de formation professionnelle), crédités par la société sur le compte privé de chaque actionnaire à la fin des exercices 1985 et 1986 . L'ACI a considéré qu'une partie de ces montants n'était pas justifiée et constituait des gains accessoires non déclarés, puisque les frais effectifs, d'un montant inférieur, avaient été comptabilisés et remboursés par la société aux deux actionnaires. Partant, l'ACI a procédé à des reprises de 10'600 fr. sur les revenus de M. B._____ et de 17'800 fr. sur ceux d'M. C._____ pour les années 1985 et 1986. c) Des notes d'honoraires encaissées par les deux actionnaires et non déclarées comme des gains accessoires découlant d'une activité lucrative indépendante . Ces honoraires provenaient de mandats conclus antérieurement par les deux associés dans le cadre de la société simple. Ces montants n'avaient pas été comptabilisés dans les comptes de la société anonyme et avaient été crédités sur un compte distinct. La part de chacun d'eux se montait, pour les années 1989 à 1992, à 45'072 fr. après la déduction forfaitaire des frais d'acquisition du revenu. d) Le produit de la vente d'une Golf, par 10'000 fr., encaissé par M. B._____ le 8 septembre 1992, alors qu'il s'agissait d'un actif de la société A._____ SA. La société avait entièrement pris à sa charge le leasing du véhicule par 16'000 fr. Enfin,

d'autres corrections étaient opérées (loyer complémentaire, intérêts d'un compte Raiffeisen, etc.), lesquelles n'ont toutefois pas été qualifiées de soustraction fiscale. Les avis de prochaine clôture mentionnaient au demeurant que les soustractions d'impôt constatées étaient susceptibles de donner lieu à des amendes, voire à une poursuite pénale. M.

C. _____ et M. B. _____ ont été entendus par l'autorité intimée en date du 2 mai 1996.

Au cours de cet entretien, les contribuables ont déclaré qu'ils admettaient les reprises envisagées par l'ACI. D. a) Le 29 mai 1996, l'ACI a notifié à la société, ainsi qu'aux époux B. _____ et C. _____, des décisions de taxation définitive, des rappels d'impôt et des prononcés d'amendes, pour les périodes comprises entre 1987-1988 et

1993-1994, dont le détail s'établit comme il suit : A. _____ SA: Impôt fédéral direct:

Période fiscale	Différence annuelle	Proportion des	Reprises d'impôt
Amendes (coefficient) entre éléments imposables	par rapport à une (moyenne)	impôts soustraits taxation exacte	par période imposés et

1987-1988	8'000.-	67.41%	
1'847.20	1'400.- (0.75)		11'100.-
36.27%	2'175.60	1'700.- (0.78)	
1991-1992	15'800.-	55.75%	
3'491.60	100.- (tentative)		

Période fiscale	Différence annuelle	Proportion des	Reprises d'impôts	Amendes entre
éléments imposables non déclarés par rapport à une taxation exacte (moyenne)	éléments non déclarés par rapport à une taxation exacte (moyenne)	montants par période	(coefficient) imposés et	imposés et

1987-1988	8'000	59.22%	5'616.80	2'750 (0.49)
1989-1990	11'100.-		37.09%	
7'953.50	3'900 (0.49)			
17'400				

10'852.70 maj. 10% M. B. _____ :

Impôt fédéral direct: Période fiscale	Différence annuelle	Reprises
d'impôt Amendes (coefficient) éléments imposables (moyenne)	éléments imposés	par période et

1987-1988	9'200.-	
1'724.80	1'300.- (0.75)	
6'100.-	842.-	600.- (0.7)
1991-1992	49'100.-	
9'754.-	7'500.- (0.76)	
40'700.-	3'346.-	

Période fiscale	Différence annuelle	Proportion des	Reprises
d'impôts Amendes entre les éléments imposés et imposables	éléments non déclarés par rapport à une taxation exacte (moyenne)	montants par rapport	par

1987-1988	10'500.-	10.25%	
4'518.70	2'200.- (0.48)		
7.48%	2'342.35	1'100.- (0.47)	
57'900.-			23'318.90 maj. 10%
1993-1994	59'700.-		

20'303.15 maj. 10% M. C. _____ : Impôt fédéral direct: Période fiscale

Différence annuelle	Reprises d'impôt	Amendes (coefficient) entre éléments
imposés par période et imposables (moyenne)	1987-1988	

13'100.-	2'490.40	1'800.- (0.7)
1989-1990	2'800.-	280.-
200.- (0.7)		
1991-1992	50'650.-	

9'068.10	7'000.- (0.77)	1993-1994	
36'500.-	2'462.-		0.- Impôt cantonal et
communal: Période fiscale	Différence annuelle	Proportion des montants	
Reprises d'impôts	Amendes entre éléments imposés	non déclarés par	
rapport	par période (coefficient) et imposables (moyenne)	à une	
taxation exacte 1987-1988		13'500.-	
14.08%	5'682.40	2'700.- (0.47)	1989-1990
2'800.-	4.12%	1'024.40	450.- (0.44)
1991-1992	58'350.-		
23'869.65 maj. 10%			1993-1994
53'000.-			18'502.10 maj. 10%

En droit cantonal, les prononcés d'amendes à l'encontre des trois contribuables sont fondés sur l'art. 128 al. 2 lettre b de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI). En droit fédéral, en vertu du principe de la loi la plus favorable, ceux-ci sont fondés sur les art. 175 al. 2 et 176 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) pour la société et sur l'art. 175 LIFD pour M. B. _____ et M. C. _____. E. Par acte du 1er juillet 1996, A. _____ SA, les époux C. _____ et les époux B. _____ ont interjeté un recours auprès du Tribunal administratif contre les prononcés d'amendes rendus le 29 mai 1996 en matière d'impôts cantonal et communal (en réalité, ils ont expressément contesté les amendes fondées sur l'art. 175 LIFD et produit les décisions prises en application de la LI). Ils concluent à ce que les décisions attaquées soient réformées, en ce sens qu'ils sont libérés de toute amende. A l'appui de leurs conclusions, les recourants font valoir que, depuis 1984, ils ont confié le mandat de tenir leur comptabilité et d'établir leurs déclarations d'impôt à la fiduciaire Michel Favre SA. Ne s'estimant pas des spécialistes du droit fiscal, ils n'ont pas vérifié leurs déclarations d'impôt avant de les signer. Ils prétendent que s'ils avaient procédé à une telle vérification, ils n'auraient probablement pas été en mesure de constater les irrégularités qui leur sont reprochées. De ce fait, ils soutiennent que l'élément subjectif de l'infraction fiscale fait défaut, et qu'on ne saurait même leur reprocher une négligence. Il s'ensuit qu'ils devraient être libérés de toute amende. En revanche, le montant des reprises n'est pas contesté. Le 1er juillet 1996 également, les recourants ont simultanément déposé une réclamation auprès du Chef du Département des finances contre les prononcés d'amendes rendus en matière d'impôt fédéral direct. Le 30 septembre 1996, l'ACI s'est déterminée en concluant au rejet des recours. Pour l'essentiel, elle fait valoir que, de jurisprudence constante, les actes du mandataire sont imputables au mandant. Par ailleurs, l'autorité intimée invoque que la fiduciaire Michel Favre SA a été nommée organe de contrôle de la société dès 1988. En cette qualité, elle a signé certains documents litigieux, dont notamment l'attestation concernant les montants versés aux membres de l'administration et aux organes de la direction pour les années 1989 et 1990. Vu la nature des éléments soustraits, les contribuables ne pouvaient pas ignorer le caractère illicite de leur déclaration. En particulier, l'autorité intimée constate que les contribuables ne contestent pas avoir reçu des ristournes, alors qu'elles ne figuraient pas dans les comptes et qu'elles n'ont pas été mentionnées dans les déclarations d'impôt. L'élément subjectif serait donc pleinement réalisé et ne saurait ici être imputé à la fiduciaire. Concernant les primes d'assurances (qui figuraient dans les comptes de la société), une faute est imputable aux administrateurs, directement concernés, puisqu'ils en étaient les preneurs et les bénéficiaires. Selon l'ACI, le fait que la fiduciaire leur aurait conseillé d'agir ainsi ne saurait les disculper. S'agissant des parts privées pour frais de véhicules, les administrateurs ne pouvaient pas ignorer de bonne

foi le caractère privé de ces dépenses puisqu'elles concernaient des voitures de collection, hobby de l'un d'eux. Enfin, pour ce qui est des compléments de salaires et des gains accessoires versés aux membres de l'administration et aux organes de la direction, l'ACI reconnaît que l'attestation relative aux années 1989-1990 a été signée par l'organe de contrôle qui s'est montré particulièrement négligent. Toutefois, cet aspect de la question ne permet pas de libérer les administrateurs qui ne pouvaient ignorer les montants perçus. Par ces motifs, l'autorité intimée soutient que le caractère intentionnel de l'infraction est établi pour chaque reprise. S'il est vrai - expose l'ACI - que la fiduciaire a collaboré, voire incité les contribuables à commettre certains actes, les déclarations d'impôt de la société et des personnes physiques étaient signées par les intéressés eux-mêmes et non par la fiduciaire. Les recourants ont complété leurs recours le 20 mai 1997, en précisant que, contrairement aux arguments de l'ACI, hormis les ristournes, les montants non déclarés (frais de véhicule, primes d'assurances, salaires non déclarés, etc.) n'avaient pas été omis, puisqu'ils figuraient tous dans la comptabilité de la société A. _____ SA. En revanche, les recourants se sont remis entièrement à leur fiduciaire pour établir les déclarations d'impôts, en se fiant à un mandataire spécialisé. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer dans le délai imparti à cet effet. G. _____ Le Tribunal a tenu audience le 18 mars 1999 en présence de M. B. _____ et M. C. _____, assistés de leur conseil. Pour l'ACI se sont présentés Christiane Schaffer et Daniel Besse. D'entrée de cause, les recourants ont confirmé par dictée au procès-verbal que leurs conclusions s'étendaient aux décisions rendues en matière fédérale, cantonale et communale. De ce fait, ils ont formellement renoncé à la procédure de réclamation ouverte le 1er juillet 1996. Afin d'établir la situation financière actuelle de la société, les recourants ont produit le rapport de l'organe de révision, ainsi que les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 1997, présentant un total du bilan de 2'628'513 fr. 30, un bénéfice de l'exercice de 5'131 fr. 64 et une perte au bilan de 49'126 fr. 46. Entendu à l'audience comme témoin, Michel Favre, comptable de la fiduciaire du même nom, a déclaré que la société était actuellement dans une situation financière proche du dépôt de bilan. Considérant en droit: 1. _____ Les recours du 1er juillet 1996, interjetés contre les décisions du 29 mai 1996, ont été formés par actes écrits et motivés dans le délai légal de trente jours; partant, ils sont recevables en la forme.

2. a) En droit fédéral, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, 454; Arch. 54, 660; Arch. 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par l'art. 176 LIFD. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, s'agissant des personnes physiques, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont notamment réunis lorsqu'un contribuable fait supporter partiellement ses frais personnels par la société anonyme dont il est actionnaire et qu'il ne déclare pas dans son revenu les libéralités qui lui sont faites (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 145; StE 1994 B. 101.8 n°11). De même, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la

société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, ASA 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15 ; ATF 100 Ib 480 c.2 ; Arch. 54, p.662 ; Arch. 44, p.55 ; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7 cons. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, n°6). Lorsque des éléments de la fortune ou du revenu ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56 p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de lever ses doutes ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n°6, et références citées). b) Lorsqu'un contribuable ne remplit pas lui-même sa déclaration d'impôt, mais la soumet à un représentant contractuel, la faute commise par ce dernier est imputée au contribuable, à moins qu'il ne prouve qu'il n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte ou d'en faire disparaître les effets (ATF 89 I 405; ATF du 6 février 1970, ASA 39 p. 258). En effet, le contribuable agit pour le moins par négligence lorsqu'il signe les déclarations d'impôt que sa fiduciaire lui présente, sans aucun contrôle et sans se préoccuper de ses affaires fiscales, dans la mesure où il est à même de constater qu'elles étaient incomplètes et d'en empêcher les effets (Revue fiscale 1991, p. 355). c) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LI) n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. 3. En l'espèce, les recourants contestent la qualification de certaines reprises qui, de leur point de vue, ne sont pas constitutives d'une soustraction fiscale. Dès lors, il importe d'examiner chaque reprise afin de juger si les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale sont réalisées. a) L'ACI a repris en premier lieu des ristournes versées par BTR Prébéton SA à chacun des actionnaires d'A. _____ SA, pour un total de 3'054 fr. durant les exercices 1985 à 1990. Celles-ci ne figuraient pas dans la comptabilité de la société et n'avaient pas été déclarées

par les recourants. De jurisprudence constante, les ristournes abandonnées par la société à son actionnaire constituent pour ce dernier une distribution dissimulée de bénéfices, de sorte que le contribuable qui omet de les déclarer réalise les conditions objectives d'une soustraction fiscale (RDAF 1996, p. 87; 1996, p. 172 et références citées; Arch. 26, p. 353). Vu la nature des montants non déclarés, il y a lieu d'admettre que les recourants étaient conscients du caractère incomplet de leur déclaration. Dès lors, c'est à juste titre que l'autorité intimée a qualifié ces faits de soustraction intentionnelle. b) Les reprises portaient en outre sur des primes d'assurances-vie, prises en charge par le compte d'exploitation de la société en faveur des deux actionnaires s'élevant au total à 31'647 fr. de 1986 à 1992. Sur ce point, les recourants font valoir que ces polices avaient été conclues lors de la constitution d'A. _____ SA, afin de mettre les épouses de chacun des partenaires à l'abri d'une éventuelle responsabilité du défunt à l'égard de la société. En outre, ils invoquent que les décomptes de primes étaient adressés à "C. _____ et B. _____, entreprise de construction". Ils prétendent ainsi avoir cru de bonne foi qu'il s'agissait de charges commerciales. Or, de jurisprudence constante, le financement d'assurances privées par une société anonyme en faveur des actionnaires constitue une distribution de bénéfices dissimulée (Känzig, vol. II, n. 84, p. 190 ss; StR 46, p. 374; Arch. 25, p. 179; Arch. 38, p. 450). Etant donné que les primes d'une assurance-vie au bénéfice de l'actionnaire constituent manifestement une charge privée, il y a lieu d'admettre que la société qui comptabilise de tels avantages, ainsi que les actionnaires qui omettent de les déclarer commettent une soustraction fiscale. En l'espèce, vu les montants en cause et le caractère reconnaissable de la distribution de bénéfices dissimulée, il se justifie de considérer que les recourants ont agi intentionnellement. c) L'ACI a également repris des frais de véhicules privés qui n'avaient pas été portés en diminution des charges correspondantes de 1985 à 1991, hormis durant l'exercice 1987. Les actionnaires admettent avoir utilisé un véhicule d'entreprise à des fins privées sans participer aux frais d'entretien. Ils invoquent cependant la négligence. Sur ce point, l'ACI soutient qu'il s'agit d'une infraction intentionnelle, notamment en raison du fait que certaines factures de réparation ont été prises en charge par la société alors même qu'elles étaient adressées aux actionnaires personnellement. L'instruction a permis d'établir qu'en 1987 des parts privées pour frais de véhicules avaient été comptabilisées à l'initiative de la fiduciaire Michel Favre SA. Dès lors, les recourants ne pouvaient pas ignorer cette exigence comptable, si bien qu'il y a lieu d'admettre qu'ils ont agi intentionnellement. d) De 1987 à 1989, la société recourante avait omis de comptabiliser des intérêts sur les prêts accordés à ses administrateurs. Par la suite, cette omission a été rectifiée, puisque la société a enregistré des intérêts dès 1990. En renonçant à enregistrer de tels intérêts, la société effectue une distribution de bénéfice dissimulée reconnaissable comme telle pour ses dirigeants. En l'occurrence, il se justifie de retenir à la charge de la société la commission d'une faute intentionnelle, bien qu'elle soit légère en raison des montants soustraits. e) L'ACI a en outre repris des salaires complémentaires, crédités par la société sur les comptes courants des actionnaires, s'élevant à 106'000 fr. pour M. C. _____ et à 92'000 fr. pour M. B. _____ durant les exercices 1989 à 1991. Ces revenus, non déclarés, ne figuraient pas sur les attestations signées par l'organe de contrôle de la société concernant "les montants versés aux membres de l'administration et aux organes de direction". Sur cette question, les recourants ont expliqué qu'en raison des bénéfices réalisés au cours de ces exercices, le versement d'un complément de salaire avait été décidé lors du bouclage des comptes. Dans ces circonstances, la fiduciaire avait manifestement oublié de rectifier les attestations précitées. Or, de jurisprudence constante, l'erreur commise par la

fiduciaire d'un contribuable est imputable à ce dernier (voir références citées au consid. 2 b ci-dessus). Au surplus, le Tribunal constate que, dans le cas d'espèce, il s'agit de montants relativement importants qui n'ont pas été déclarés durant trois exercices consécutifs. Dans ces conditions, les recourants devaient être conscients que leur taxation était trop basse; partant, il s'agit d'une infraction intentionnelle. f) A la fin des exercices 1985 et 1986, la société a crédité sur les comptes privés des actionnaires des frais forfaitaires (frais de voyage, essence, entretien et réparation des véhicules, frais de formation professionnelle). Or, les actionnaires bénéficiaient déjà du remboursement de leurs frais effectifs. Il s'ensuit que la reprise des frais forfaitaires s'avère justifiée. Toutefois, étant donné que les montants remboursés par la société ne constituent pas des charges ayant un caractère manifestement privé, il convient d'admettre que les recourants ont agi par négligence. Par conséquent, il y a lieu de modifier sur ce point les décisions entreprises. g) Le 8 septembre 1992, M.

B. _____ a vendu, pour son propre compte, un véhicule d'entreprise pour une valeur de réalisation de 10'000 fr. Il s'agissait d'une VW Golf que la société avait acquise par leasing pour un prix total de 16'000 fr. Ce produit, encaissé par l'actionnaire, n'avait pas été déclaré. Il est généralement admis qu'une société fait une prestation injustifiée à son actionnaire lorsqu'elle lui cède des biens faisant partie de ses actifs à un prix qui se situe au-dessous de la valeur vénale (Rivier, La fiscalité d'entreprise, p. 271, et références citées). Par conséquent, le produit qui revient à l'actionnaire constitue un revenu imposable. En l'espèce, étant donné que l'actionnaire était conscient du fait que le véhicule constituait un actif social, il convient de retenir ici la soustraction intentionnelle. h) Enfin, M. C. _____ et M. B. _____ avaient encaissé des honoraires qu'ils n'ont pas déclarés comme des gains accessoires résultant d'une activité lucrative indépendante. La part de chacun d'eux se montait, pour les années 1989 à 1992, à 45'072 fr., après déduction forfaitaire des frais d'acquisition du revenu. Vu les montants en cause, les recourants ne pouvaient pas ignorer qu'il s'agissait d'un revenu imposable et que leur déclaration était incomplète. Partant, il y a lieu d'admettre qu'ils ont agi intentionnellement. En définitive, quant à la qualification des infractions, les décisions entreprises doivent être confirmées, à l'exception de la reprise concernant les frais forfaitaires, qui ne constitue qu'une soustraction commise par négligence. 4.

a) En matière d'impôt fédéral direct, la sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. L'art. 175 LIFD prévoit une amende équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette disposition est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, c.2 et FI 93/161 du 22 novembre 1995, c.1 ; voir également Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction, mais au maximum à 20'000 fr. (Arch. 56, p.355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine

s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. b) En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière. Selon cette disposition, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lettre b LI). Bien que le droit cantonal ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2 lettre a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10% (FI 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). c) Les dispositions précitées déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Dans un cas d'espèce, pour fixer le montant de l'amende approprié, il faut tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 48 ch. 2 CP, applicable par le renvoi de l'art. 333 al. 1 CP ; Oberson, op. cit., p. 464 ; ATF 114 Ib 27 ; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987, p.15 ; ATF 85 I 261 ; Arch. 39, 264 consid. 4). En matière d'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a édicté le 14 août 1992 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives prévoient que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé.

5. Le second objet du litige consiste à examiner si les amendes se révèlent proportionnées, compte tenu de l'ensemble des circonstances. a) Pour ce qui est des circonstances personnelles, outre la situation financière des recourants décrite en cours d'audience, le Tribunal retiendra les éléments pris en considération par l'autorité intimée, à savoir la collaboration, l'absence d'antécédents, le fait que les infractions se sont poursuivies pendant plusieurs années fiscales, que les actionnaires sont tous deux mariés avec une famille à leur charge et que les infractions ont été poursuivies auprès de la société et de ses actionnaires. Sur ce dernier point, l'autorité intimée a expliqué que, pour tenir compte des difficultés financières évoquées plus haut, elle avait réduit le coefficient de l'amende pour la société de 1 à 0.7. b) Pour les amendes prononcées en matière d'impôt fédéral direct, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fait application de l'art. 175 LIFD aux périodes de taxation 1987-1988 à 1991-1992, en vertu du principe de la *lex mitior*. ba) Concernant A. _____ SA, le coefficient de l'amende infligée par l'autorité intimée pour les périodes 1987-1988 à 1989-1990 correspond respectivement à 0.75 et 0.78 fois le montant de l'impôt soustrait. Pour la période 1991-1992, l'amende pour tentative est réduite à 100 fr. La proportion des éléments soustraits par rapport à une taxation exacte est de 67.41 % pour 1987-1988, de 36.27% pour 1989-1990 et de 55.75 pour 1991-1992. Par conséquent, le montant des amendes s'avère relativement faible s'agissant de soustractions intentionnelles consommées. Bien que la reprise afférente aux frais forfaitaires ne relève pas de la soustraction intentionnelle, mais de la négligence, cette correction n'entraîne toutefois pas de différence significative quant aux montants des amendes. Par conséquent, il convient de confirmer les prononcés d'amendes entrepris. bb) S'agissant d'M. C. _____ et de M. B. _____, l'autorité intimée leur a infligé, pour les périodes 1987-1988 à 1991-1992, des amendes dont le coefficient oscille entre 0.7 et 0.77. S'agissant des infractions intentionnelles, les coefficients appliqués par l'autorité intimée se révèlent correctement proportionnés. Toutefois, étant donné que la qualification de la reprise afférente aux frais forfaitaires doit être corrigée, en ce sens qu'elle ne constitue qu'une soustraction par négligence, les amendes

doivent être réduites en conséquence. Dès lors, il se justifie de réduire de moitié la part de l'amende correspondant à cette reprise. En définitive, en ce qui concerne M. B. _____, pour la période 1987-1988, l'amende doit être réduite à 975 fr. (soit 1'300 fr. x 3/4). Les amendes prononcées à l'encontre d'M. C. _____ doivent être réduites à 1'200 fr. pour la période 1987-1988 (soit 1'800 fr. x 2/3). Pour le surplus, les amendes s'avèrent proportionnées et doivent être confirmées. c) Pour ce qui est des amendes cantonales, l'autorité intimée a fait application ici encore du barème interne de l'administration. ca) Pour A. _____ SA, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations exactes (soit 59.22% pour 1987-1988, 37.09% pour 1989-1990) conduit à retenir une soustraction moyenne selon ledit barème. En cas de soustraction moyenne qualifiée avec collaboration, la quotité de l'amende doit se situer entre 1 et 2.25 fois le montant d'impôt soustrait et entre 0.5 et 1.25 en cas de négligence. En l'espèce, le coefficient de l'amende prononcée pour les périodes 1987-1988 à 1989-1990 s'élève à 0.49. L'amende infligée apparaît donc proportionnée, même en tenant compte du fait que la reprise concernant les frais forfaitaires ne constituait qu'une infraction par négligence. Pour la période 1991-1992, la taxation a été majorée de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. cb) S'agissant des actionnaires, la proportion des éléments non déclarés par rapport à une taxation exacte, pour les périodes 1987-1989 et 1990-1991, est respectivement de 10.25 % et 7.48% pour M. B. _____ et de 14.08% et 4.12% et pour M. C. _____. Par conséquent, il s'agit d'une soustraction légère simple avec collaboration, de sorte que la quotité de l'amende doit se situer entre 0.5 et 1.25. En l'espèce, le coefficient appliqué par l'autorité intimée oscille entre 0.44 et 0.47 fois le montant de l'amende. Ce taux est donc proportionné pour ce qui concerne la soustraction intentionnelle. En revanche, étant donné que la reprise afférente aux frais forfaitaires constitue une soustraction commise par négligence, la part des amendes correspondante doit être, ici aussi, réduite de moitié. Partant, pour la période 1987-1988, l'amende infligée à M. B. _____ doit être réduite à 1'650 fr. (soit 2'200 fr. x 3/4), à savoir 975 fr. d'amende cantonale, 300 fr. d'amende en faveur de la Commune d'Ecublens et 375 fr. en faveur de la Commune de Lausanne. S'agissant d'M. C. _____, pour la période 1987-1988, l'amende doit être réduite à 1'800 fr. (soit 2'700 x 2/3), à savoir 1'000 fr. d'amende cantonale et 800 fr. d'amende pour la Commune de Lausanne. Pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994, les taxations ont été majorées de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. 7.

Vu le sort du litige, un émolument arrêté au montant réduit de l'avance de frais est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. Les conclusions des recourants étant pour l'essentiels rejetées, il ne se justifie pas d'allouer des dépens aux recourants. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête:

- I. Le recours interjeté par A. _____ SA en matière d'impôt fédéral direct contre la décision rendue le 29 mai 1996 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct est rejeté. II. Le recours interjeté par A. _____ SA en matière d'impôts cantonal et communal contre la décision rendue le 29 mai 1996 par le Département des finances est rejeté. III. a) Le recours interjeté par M. C. _____ et Mme C. _____ - ***** en matière d'impôt fédéral direct contre la décision rendue le 29 mai 1996 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct est partiellement admis. b) La décision précitée est réformée en ce sens que : - l'amende pour soustraction consommée dans la période 1987-1988 est réduite à 1'200 fr. (mille deux cents francs), - les amendes pour soustraction dans les périodes 1989-1990 à 1991-1992 étant au surplus confirmées. IV. a) Le recours interjeté par M. C. _____ et Mme C. _____ - ***** en matière d'impôt cantonal et communal contre la décision rendue le 29 mai 1996 par le

Département des finances est partiellement admis. b) La décision précitée est réformée en ce sens que: - l'amende pour soustraction consommée dans la période 1987-1988 est réduite à 1'800 fr. (mille huit cents francs), à savoir 1'000 fr. (mille francs) d'amende cantonale et 800 fr. (huit cents francs) d'amende communale, - les amendes pour soustraction dans la période 1989-1990 et les majorations dans les périodes 1991-1992 à 1993-1994 étant au surplus confirmées. V.

a) Le recours interjeté par M. B. _____ et Mme B. _____ -***** en matière d'impôt fédéral direct contre la décision rendue le 29 mai 1996 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct est partiellement admis. b) La décision précitée est réformée en ce sens que - l'amende pour soustraction consommée dans la période 1987-1988 est réduite à 975 fr. (neuf cent septante-cinq francs), - les amendes pour soustraction consommée dans les périodes 1989-1990 à 1991-1992 étant au surplus confirmées. VI.

a) Le recours interjeté par M. B. _____ et Mme B. _____ -***** en matière d'impôt cantonal et communal contre la décision rendue le 29 mai 1996 par le Département des finances est partiellement admis. b) La décision précitée est réformée en ce sens que - l'amende pour soustraction dans la période 1987-1988 est réduite à 1'650 francs (mille six cent cinquante francs), à savoir 975 fr. (neuf cent septante-cinq francs) d'amende cantonale, 300 fr. (trois cents francs) d'amende en faveur de la Commune d'Ecublens et 375 fr. (trois cent septante-cinq francs) d'amende en faveur de la Commune de Lausanne, - les amendes pour soustraction dans la période 1989-1990 et les majorations dans les périodes 1991-1992 et 1993-1994 étant au surplus confirmées. VII.

Un émolument de 1'200 fr. (mille deux cents francs) est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. VIII.

Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 31 mars 1999
Le président: _____ La greffière: _____

Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint Les chiffres I, III et V du présent arrêt peuvent faire l'objet, dans les trente jours dès leur 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.