

VD_OMNI FI.1996.0068 vom 13. Juli 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-07-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0068

FR: VD_OMNI FI.1996.0068 du 13 juillet 2000

IT: VD_OMNI FI.1996.0068 del 13 luglio 2000

Regeste

c/ ACI | Rappel d'impôt (sans soustraction) concernant les frais d'entretien des immeubles: fait nouveau; prescription acquise selon 109 LI, révision admise selon 148 et 152 LIFD (cons. 10c).

Erwägungen

E. 1

lettre b LI), ainsi que les amortissements, les provisions et tout avantage procuré à des tiers, qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre c AIFD, 54 al. 1 lettre c LI). Du point de vue de l'autorité intimée, la plupart des reprises litigieuses, sinon toutes, entrent dans la notion de distribution dissimulée de bénéfices (ou de prestation appréciable en argent). Pour qu'une libéralité constitue une prestation appréciable en argent, la jurisprudence exige la réunion de trois conditions. Tout d'abord, il faut que la société fournisse une prestation, sans recevoir une contre-prestation équivalente, de sorte qu'elle entraîne un appauvrissement de la société. Ensuite, le bénéficiaire de la prestation doit être un actionnaire ou un tiers le touchant de près, étant entendu que cette prestation n'aurait pas été versée si son bénéficiaire avait été un tiers étranger à la société (ATF du 26 novembre 1981, Arch. 51, p. 541 consid. 2a; ATF 105 Ib 85; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2ème éd., 1985, ad art. 49, n. 24, p. 289; Känzig, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), 2ème éd., Bâle 1992, n. 104 ad art. 49, p. 225). Enfin, la disproportion entre prestation et contre-prestation doit être manifeste et clairement reconnaissable pour les organes sociaux de sorte qu'ils aient pu se rendre compte que ladite prestation représentait un avantage consenti au titulaire des droits de participation ou à une personne proche (voir à ce sujet notamment Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne, 1994, p. 265 ss; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne, 1994, p. 241; Känzig, op. cit., n. 73 ss ad art. 49). c) En principe, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie d'une présomption d'exactitude. Ainsi, le contribuable et les autorités fiscales sont l'un et l'autre liés par le bilan annuel et le compte de pertes et profits établis conformément aux principes généralement admis dans le commerce (art. 959 CO; Rivier, op. cit., p. 237). En revanche, si les principes comptables sont violés et que le compte de pertes et profits ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur, comme au détriment du contribuable (Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen, in Arch. 37, p. 142). Le fardeau de la preuve est alors renversé et il incombe au contribuable d'apporter d'une autre manière la preuve de l'exactitude de sa comptabilité, la seule vraisemblance n'étant pas suffisante. En revanche, la commission d'une soustraction fiscale doit être prouvée par l'autorité fiscale. 3. a) En droit

fédéral, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, p. 454; Arch. 54, p. 660; Arch. 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; la tentative est réprimée par l'art. 176 LIFD. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; Arch. 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n°6 et les références citées). b) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, la LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner poste par poste les reprises qui demeurent contestées. 4. Les parts privées aux frais de véhicules (tableaux des

reprises, A-2 et B-a3): a) Au cours de son enquête, l'ACI a constaté que, de 1985 à 1992, la société avait mis à la disposition de M. B. _____ un véhicule d'entreprise utilisé à des fins privées. Or, aucune part privée n'a été comptabilisée par la société. De plus, ni les attestations 21'024, ni les certificats de salaire de M. B. _____ ne mentionnent l'utilisation d'un véhicule d'entreprise durant les années litigieuses. Une croix dans la case "non" a même été indiquée sur l'attestation 21'024 de la période 1993-1994. En mai 1987, la société a remplacé le véhicule en cause par un modèle neuf, acquis au prix de 77'490 fr. Le 31 décembre 1987, elle a enregistré un amortissement de 44'590 fr. (soit plus de 40% du solde du compte 11200 "véhicules" qui s'élevait à 111'390 fr.). En outre, en 1988, la société a acquis un véhicule de type Alfa Romeo, utilisé à 30% par Mme B. _____ à titre privé. Durant les exercices 1988 à 1992, la société n'a comptabilisé aucune part privée, bien que Mme B. _____ n'ait jamais été employée par la société. Pour les périodes comprises entre 1987-1988 et 1993-1994, l'ACI a corrigé le bénéfice imposable de la société, ainsi que les revenus des époux M. et Mme B. _____ de la manière suivante: Périodes

fiscales:		1987-88		1989-90		1985	1986
		1993-94 Années de calcul:					
1991-92		1987	1988	1989	1990	1991	1992

____ Parts privées non comptabilisées - M. B. _____							3'600
3'600	5'000	5'000	5'000	5'000	5'000	5'000	5'000 - Mme B. _____
1'700	1'300	1'300	--	--	--	4'100	2'600

L'ACI relève que, lors d'un entretien le 19 avril 1996, le contribuable avait accepté que la reprise à titre de part privée pour véhicule soit arrêtée à 5'000 fr. pour M. B. _____. Les recourants contestent le montant repris par l'autorité intimée pour l'année de calcul 1987. En effet, comme le remplacement du véhicule utilisé par M. B. _____ n'a eu lieu qu'en mai 1987, ils soutiennent que la part privée ne pouvait être augmentée qu'à partir du mois de juin 1987. Ils concluent ainsi à ce que la reprise soit fixée à 4'416 fr. (soit une part de 3'600 fr. augmentée de 7/12 de 1'400 fr.). L'ACI conteste cette argumentation, en faisant remarquer qu'elle a accepté la totalité de l'amortissement, alors même que les contribuables avaient reconnu que le véhicule était utilisé à 30% par M. B. _____ à titre privé. Ainsi, l'autorité intimée soutient que la reprise de 5'000 fr. représente un montant minimum. Enfin, elle retient la qualification de soustraction fiscale intentionnelle, puisque les attestations 21'024 et les certificats de salaire de M. B. _____ ne mentionnaient pas la mise à sa disposition d'un véhicule d'entreprise. b) De jurisprudence constante, une société anonyme fait une prestation appréciable en argent à son actionnaire lorsqu'elle prend à sa charge les frais privés de ce dernier (RDAF 1995, p. 38). Dès lors, il est justifié de reprendre une part privée dans les comptes de la société et dans les revenus de M. B. _____. Les recourants ne contestent pas le montant de la reprise, mais demandent qu'elle ne soit augmentée qu'à partir du mois de juin 1987 et non du mois de janvier 1987. Or, dans la mesure où les amortissements ont été admis sur une base annuelle, il paraît adéquat d'évaluer le montant de la part privée sur une base identique. c) S'agissant de la qualification pénale, il est admis que la prise en charge de frais privés par les comptes de la société constitue une soustraction, voire même une soustraction qualifiée (StE 1994 B. 101.2 n°16). En l'occurrence, les recourants ont omis de mentionner sur les attestations 21'024 et sur les certificats de salaire qu'ils bénéficiaient d'un véhicule d'entreprise. Une croix dans la case "non" a même été portée sur l'attestation 21'024 de la période 1993-1994. Dès lors, vu les montants non déclarés, les recourants ne pouvaient pas ignorer commettre

une soustraction fiscale; elle revêt donc un caractère intentionnel. 5. Les parts privées aux frais de téléphone: (tableaux des reprises A-3 et B-a4) a) L'autorité intimée a repris dans les comptes de la société des parts privées aux charges de téléphone s'élevant à 900 fr. par année de 1985 à 1988 et de 1'200 fr. de 1989 à 1992. En effet, les frais de téléphone, ainsi que les coûts de raccordement du chalet et du domicile privé de M.

B._____ avaient été entièrement pris en charge par la société, ce qui n'est pas contesté par les recourants. Les charges comptabilisées par la société et les reprises effectuées par l'autorité intimée s'établissent comme il suit: Année de calcul: 1985

1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	
8'268	9'814	15'402	16'383	19'084	14'837	1'200	
téléphone comptabilisées par la société						4'538	7'008
reprises		900	900	900	900	1'200	

1'200 1'200 1'200 Les recourants sont d'avis que ces reprises sont disproportionnées, étant donné que les factures privées de téléphone du domicile et du chalet de M. B._____ sont inférieures à la part privée estimée par l'ACI. A l'appui de leur argumentation, ils ont produit des factures établissant qu'en 1990, le coût total des frais de téléphone des lignes privées de M. B._____ se montait à 1'086 fr. 50. De leur point de vue, le montant des reprises ne saurait excéder 500 fr. par année. L'ACI explique que la reprise des parts privées a été effectuée non pas uniquement sur les frais de raccordement aux domiciles des recourants, mais sur la totalité des charges enregistrées dans le compte "téléphone". Or, le montant des reprises excède à peine 7% du montant total des frais de téléphone enregistrés par la société (qui s'élèvent à 16'384 francs en 1990). S'agissant des périodes 1987-1988 et 1989-1990, les recourants n'ont apporté aucun élément démontrant le caractère excessif des reprises. Ainsi, quand bien même l'appréciation de l'autorité intimée se révèle rigoureuse, une diminution des reprises ne se justifie pas. Pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994, sur la base des factures de téléphone privé produites par les recourants concernés, le tribunal admet que les reprises effectuées sont excessives: celles-ci vont en effet au-delà des coûts privés effectifs de l'actionnaire. L'ACI a de ce fait non seulement pris en compte une part privée sur les frais de raccordement à la société, mais par ailleurs refusé toute part commerciale sur les frais des deux raccordements privés de l'actionnaire-administrateur (Antagnes et ruelle du Croset). Or, M. B._____ a rendu vraisemblable, vu ses fonctions dans l'entreprise, qu'il devait pouvoir aussi atteindre ses clients depuis son domicile. Il se justifie par conséquent de réduire le montant des reprises, dans les comptes de la société et les revenus de M. B._____, à 1'000 fr. de 1989 à 1992.

b) Quant à la qualification pénale, l'autorité intimée a retenu la commission d'une soustraction intentionnelle, étant donné que la société avait pris à sa charge des frais ayant manifestement un caractère privé (frais de raccordement, factures d'abonnement et de communications des lignes privées de l'actionnaire). Ce raisonnement doit être suivi, conformément à la jurisprudence constante qui admet la réalisation d'une soustraction lorsqu'une société comptabilise à sa charge des frais privés de l'actionnaire (StE 1994 B. 101.2 n°16). Enfin, vu les montants et la nature des reprises, il y a lieu d'admettre le caractère intentionnel de l'infraction. 6.

Les cotisations LPP (tableaux des reprises, A-8, C-3 et D-3): a) En 1992, plus exactement les 16 et 28 septembre 1992, mais avec effet au 1er janvier de cette même année, la société A._____ SA a conclu deux contrats de prévoyance professionnelle auprès de la Société suisse d'assurances générales sur la vie humaine (Rentenanstalt) et la Fondation commune de la Société suisse d'assurances générales sur la vie humaine pour encourager la prévoyance en faveur du

personnel des entreprises en Suisse romande et au Tessin. Le premier contrat affine l'ensemble du personnel, y compris les cadres, à une assurance-vie collective aux fins de constituer une prévoyance professionnelle de base. Son financement est assuré par moitié par l'employeur, l'autre moitié étant à la charge des employés. Le second contrat institue une prévoyance professionnelle complémentaire en faveur des cadres uniquement; elle était exclusivement financée par des contributions patronales, alors même que l'art. 14 § 1 al. 2 du règlement de la fondation prévoyait que les cotisations annuelles des assurés s'élevaient à 50% du total des charges. Dans ses dispositions générales, aux art. 3 et 4, le règlement de la fondation règle l'admission des assurés comme il suit: "Art. 3 - Personnes assurées; date d'admission (1) Les cadres sont admis dans l'oeuvre de prévoyance à condition qu'ils aient eu 24 ans révolus. (2) L'admission s'opère le 1er janvier auquel sont remplies les conditions fixées à l'al. 1. Pour les personnes qui disposent de leur pleine capacité de travail, elle a lieu sans examen de l'état de santé. Les cas spéciaux sont réservés." Art. 4 - Âge de la retraite L'âge de la retraite est atteint le 1er du mois suivant le 60e anniversaire (57e chez la femme." Au cours de son contrôle, l'autorité intimée a constaté que tous les cadres n'étaient pas affiliés au fonds de prévoyance complémentaire, puisque M. B. _____ n'y participait pas. Aussi, l'ACI a-t-elle considéré que les cotisations de cette assurance versées par la société constituaient des distributions de bénéfices dissimulées en faveur de D. _____, d'E. _____ et de C. _____. Durant l'année de calcul 1992, elle a dès lors repris dans les comptes de la personne morale et les revenus des actionnaires les primes d'assurances assumées par la société. Les recourants sont au contraire d'avis que les cotisations versées par la société étaient justifiées; ils concluent à la déduction d'au moins 50% de ces montants. A l'appui de cette conclusion, ils font notamment valoir que le plan de prévoyance était ouvert à tous les cadres de l'entreprise. Ils expliquent encore que M. B. _____ avait souhaité être exempté de ce plan, car il était sur le point de prendre sa retraite. A cet égard, il est ressorti de l'instruction que, durant l'année de calcul 1992, la société avait pour cadres M. B. _____, ses trois fils, ainsi qu'un tiers qui a prématurément quitté l'entreprise dans le courant de l'année. Hormis M. B. _____, l'ensemble des cadres bénéficiaient de l'assurance complémentaire. Au moment des faits, M. B. _____, né le 17 octobre 1933, était âgé de 59 ans. Selon l'art. 4 du règlement de l'assurance des cadres de l'entreprise, ce dernier aurait dû être affilié depuis le 1er janvier 1992, date de la mise en vigueur du plan d'assurance, jusqu'au mois suivant son 60e anniversaire, soit novembre 1993. Ainsi, l'exclusion de l'un des actionnaires s'expliquerait par des motifs pratiques et non pas par la volonté de gratifier les actionnaires d'une prestation particulière. Il s'agit toutefois d'examiner si un plan de prévoyance qui laisse la possibilité d'une exclusion volontaire répond néanmoins aux conditions de la loi sur la prévoyance professionnelle et autorise au plan fiscal la déduction des primes. b) L'art. 2 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP) dispose que la prévoyance professionnelle est une assurance obligatoire pour tout salarié de plus de 17 ans qui reçoit d'un même employeur un salaire annuel supérieur à un certain montant-limite (art. 8 et 9 LPP, 5 de l'ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, OPP 2, du 18 avril 1984). En droit fiscal, se référant implicitement à l'art. 81 LPP, les art. 49 al. 2 AIFD, 59 lettre b LIFD et 55 al. 1 lettre b LI prévoient que les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise constituent des charges d'exploitation justifiées par l'usage commercial, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue. Il s'ensuit que les dépenses au titre de la prévoyance en faveur des actionnaires qui disposent d'une

participation déterminante et travaillent dans l'entreprise sont également admises comme des frais de personnel, pour autant qu'elles soient justifiées par l'usage commercial (RDAF 1971, p. 230). En effet, l'actionnaire d'une société qui exerce son activité lucrative dans l'entreprise est considéré comme un salarié, de sorte que la société a l'obligation de l'affilier à une institution de prévoyance du 2ème pilier (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Prévoyance professionnelle et impôts, Cas d'application n°55, Berne, 1992, p. 218). Toutefois, le Tribunal fédéral a posé des conditions strictes quant à la déduction des prestations versées en faveur d'un actionnaire travaillant dans l'entreprise. Ainsi, il a jugé que ces versements constituent des charges justifiées par l'usage commercial uniquement si des mesures correspondantes ont été prises en faveur des travailleurs qui ne participent pas du tout - ou de façon peu importante - au capital de la société, ou alors s'il existe des circonstances exceptionnelles dont la preuve est cependant soumise à des conditions strictes. En revanche, si les membres du personnel, non actionnaires, ne bénéficient pas de mesures de prévoyance correspondantes, la prime d'assurance prise en charge par la société constitue une distribution dissimulée de dividendes (ATF 120 Ib 199; ATF 95 I 174, JdT 1969 I 597, RDAF 1971, p. 226; Arch. 55, p. 171; RDAF 1991, p.119, consid. 4e; Laffeli, Traitement fiscal des attributions de l'employeur à une institution de prévoyance, plus particulièrement sous l'angle des réserves de cotisations patronales, Revue fiscale 1986, p. 57, spéc. p. 65; Rivier, Traitement fiscal du deuxième pilier: remarques et critiques, in Prévoyance professionnelle et fiscalité, publication du Cédidac n°7, 1987, p. 39 ss, spéc. p. 48). Citant le message du Conseil fédéral du 1er mai 1984 concernant l'adaptation de l'impôt fédéral direct à la LPP (in FF 1984 II 749, chiffre 131), l'Administration fédérale des contributions expose comme il suit les conditions d'équivalence des mesures de prévoyance en cas de coexistence de plusieurs institutions de prévoyance: "Une entreprise peut fonder plusieurs institutions de prévoyance (IP) - une pour chaque catégorie de personnel (ouvriers, employés, cadres, etc.) - pour autant que des mesures de prévoyance adéquates soient prévues pour l'ensemble du personnel. L'équivalence des mesures de prévoyance en faveur du personnel ne doit pas être comprise dans un sens absolu, mais relatif. Elle sera respectée si, dans les diverses institutions - le pourcentage des prestations d'assurance par rapport au salaire effectif de l'assuré est le même, - la charge des primes est répartie de la même manière entre assurés et entreprises et - si enfin, au vu des primes versées, les prestations d'assurance ne sont, à aucun égard, plus favorables aux cadres de l'entreprise qu'aux autres employés et ouvriers." (Circulaire de l'AFC du 30 janvier 1986, in Arch. 54, 512). Plus récemment, reprenant pour l'essentiel les conditions posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a établi une circulaire sur les institutions de prévoyance et leur financement (Circulaire no 36, avril 1996), qui présente les principes applicables en la matière comme il suit: "4.1 Principes de collectivité et de solidarité La prévoyance professionnelle suppose une aide solidaire d'une communauté, aide destinée à atténuer les conséquences économiques d'une perte de revenu pour les membres de cette communauté ou leurs proches. L'ensemble des employés d'une entreprise doit donc être assuré sur la base d'un contrat collectif, ce qui exclut, en principe, des conventions particulières avec l'IP; une prévoyance "à la carte", permettant à l'assuré de choisir les conditions d'assurance auxquelles il sera soumis, va à l'encontre du principe de la collectivité. Il n'appartient pas non plus à l'employé de décider d'adhérer ou non à l'assurance hors-obligatoire prévue par l'employeur; cette liberté de choix irait à l'encontre du principe de la solidarité. (...) 4.3 Principes d'adéquation des mesures de prévoyance et d'équivalence relative: Les primes

versées aux caisses de pensions doivent être adaptées aux besoins des personnes travaillant dans l'entreprise. Ceci implique que le principe d'égalité de traitement soit respecté au sein du personnel. (...) a) Egalité de traitement Le principe d'égalité de traitement ne s'oppose pas à ce que le chef d'entreprise constitue des groupes au sein de son personnel et les assurés auprès d'IP différentes ou auprès d'une seule caisse de pensions, avec des conditions d'assurance différentes pour chaque groupe (plans différents); la constitution des collectivités d'assurés doit alors se fonder sur des critères objectifs et impersonnels tels que le statut professionnel ou la nature de l'activité. L'égalité de traitement est respectée lorsque les différences entre les plans des différents groupes reposent sur des raisons objectives. Le principe d'équivalence des mesures de prévoyance est notamment violé, lorsque les actionnaires bénéficient, sans raison pertinente, de mesures de prévoyance privilégiées par rapport au reste du personnel, que ce soit dans l'établissement des plans d'assurance ou dans l'utilisation de la fortune libre de l'IP (...). Ainsi, en matière de prévoyance, il importe de comparer les contributions versées au profit des actionnaires avec celles payées en faveur des autres employés de l'entreprise qui ne participent pas au capital social (ATF 95 I 74; Arch. 55, p. 171); si les premiers sont manifestement avantagés sans raison objective, les contributions de l'employeur ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être incorporées au bénéfice imposable." Pour la doctrine, le principe de l'équivalence serait violé seulement si les prestations promises à un actionnaire sont plus élevées que celles accordées aux autres employés qui occupent dans l'entreprise la même situation ou une situation semblable, mais ne participent pas au capital social (voir Rivier, op. cit., p. 48; Zuppiger, Schärner, Fessler, Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, ad § 3.16, p. 61; Känzig, Wehrsteuer, 2ème éd., 1982, n. 26 ad Art. 16 ch. 4bis et n. 198 ad Art. 49 al. 2). c) Dans le cas d'espèce, la faculté laissée à M. B. _____ de s'affilier ou non à l'institution de prévoyance pour cadres démontre clairement que ce second plan de prévoyance n'avait pas le caractère obligatoire exigé par la LPP. Par là-même, les principes de collectivité et de solidarité de la prévoyance professionnelle n'étaient plus respectés. Ce système de prévoyance pour cadres n'étant pas conforme à la LPP, dans la mesure où elles concernent les actionnaires, les primes d'assurance ne sont plus déductibles au titre des charges d'exploitation de la société justifiées par l'usage commercial. Pour les bénéficiaires, les cotisations prises en charge par la société apparaissent comme des distributions de bénéfices dissimulées en faveur des actionnaires (voire des compléments de salaire pour les cadres sans droit de participation). Par ailleurs, on relève que la société a financé la totalité des primes en faveur des cadres. Or, une telle différence non seulement ne respecte pas le règlement de la fondation, mais dans le cas particulier viole les principes d'égalité de traitement et d'équivalence. Au plan pénal, la qualification de soustraction intentionnelle doit être retenue. La différence de traitement était reconnaissable pour les recourants. En particulier, le contrat de prévoyance stipulait clairement que seul le 50% des primes annuelles était à la charge de la société. Dans ces conditions, le caractère intentionnel de l'infraction doit être considéré comme réalisé. 7. Le dépôt de garantie (tableau des reprises A-13) a) En 1991, la société A. _____ SA a conclu deux contrats de leasing portant chacun sur un véhicule Volvo. Les dépôts de garantie, payables à la livraison, se montaient à 2'000 fr. par véhicule. Le chiffre 2.2 des conditions générales figurant sur les contrats de leasing stipule: "2.2 Le dépôt de garantie sera restitué au locataire à la fin du contrat, pour autant que le véhicule ait été restitué selon l'art. 9 et toutes les factures du fournisseur ou de Nordica Finance (Suisse) SA aient été préalablement réglées." Les contrats prévus sur une période de quatre ans contiennent en outre une clause réglant le cas de la résiliation

anticipée, ainsi libellée: "En cas de restitution du véhicule avant l'échéance et résiliation du contrat de leasing par anticipation, Nordica finance (Suisse) SA établira le décompte final qui comprendra un taux d'intérêt de 8,75% p.a., tiendra compte de tous les versements du client et sera en outre basé sur l'art. 8 de ce contrat". Au plan comptable, la société a enregistré les dépôts de garantie à la charge du compte de résultat. L'ACI a repris cette charge en considérant qu'un tel dépôt constituait un actif immobilisé. La recourante conteste cette reprise, en faisant valoir que le remboursement des dépôts de garantie n'était pas certain, car il ne pouvait intervenir que si les véhicules étaient restitués sans avoir été endommagés. Par ailleurs, en 1994, lorsque les contrats de leasing sont arrivés à leur terme, les dépôts de garantie ont été déduits des dernières mensualités dues. Partant, la recourante relève qu'aucun bénéficiaire n'a échappé à l'imposition, puisque la garantie a finalement été affectée au remboursement des mensualités.

b) Le leasing est un contrat portant sur la cession de l'usage d'un bien d'investissement. Il renferme cependant plusieurs formes contractuelles possibles, si bien que la limite entre le leasing, le contrat de location (location-vente) et la vente à tempérament (dans laquelle le transfert de propriété n'intervient qu'après paiement de tous les termes) n'est pas aisée. En bref, on distingue essentiellement le leasing financier et le leasing d'exploitation. Le leasing financier prévoit une cession à long terme d'un bien d'investissement. Le contrat est ferme et généralement conclu pour une durée d'au moins trois ans (s'il s'agit de biens mobiliers). Par ailleurs, le preneur de leasing n'a que des possibilités limitées de se dégager du contrat. En principe, la somme des termes à payer atteint environ la pleine valeur de l'objet en leasing, intérêts compris, de sorte que la valeur résiduelle du bien est faible (Yersin, Aspects fiscaux du "leasing financier", in Arch. 54, p. 241 ss, spéc. p. 243; Manuel suisse de révision 1992, tome I, p. 235). Le leasing d'exploitation est souvent directement conclu auprès du fabricant pour une période généralement courte. La résiliation du contrat est prévue moyennant un délai relativement bref; en d'autres termes, le risque de l'investissement est mis principalement à la charge du donneur de leasing, ce qui se traduit par une augmentation correspondante des termes du leasing (Manuel suisse de révision 1992, Tome I, p. 235; v. en outre les Recommandations relatives à la présentation des comptes, RPC no 13). En l'espèce, le contrat litigieux présente les caractéristiques du leasing financier (durée, faible valeur résiduelle, conditions de la résiliation anticipée). Quoi qu'il en soit, il n'est pas essentiel de qualifier le contrat pour déterminer si la garantie devait être comptabilisée comme une charge ou un actif. En effet, quelle que soit la qualification retenue, au regard du chiffre 2.2 des conditions générales du contrat, ce dépôt apparaît -au même titre qu'une garantie de loyer immobilier- comme un avoir du preneur qui doit lui être restitué, sous réserve de compensation avec une créance en dommages-intérêts du donneur de leasing (ou du bailleur). Ainsi, au plan comptable, ce dépôt de garantie doit être traité comme un actif. On ne saurait suivre l'argument du recourant selon lequel son mode de comptabilisation n'a contribué à aucune économie d'impôt; en effet, cette méthode comptable contrevient aux principes de la spécialisation des exercices comptables et de la périodicité de l'impôt. Aussi y a-t-il lieu de confirmer la reprise portant sur le montant de ce dépôt. La qualification de soustraction fiscale n'ayant - à juste titre - pas été retenue, ce point n'a pas à être examiné.

8. Les provisions (tableau des reprises A-14) a) Le 31 décembre 1989, la société a constitué des provisions pour débiteurs douteux, qui comprenaient une provision pour factures de fournisseurs à recevoir, par 100'000 fr., ainsi qu'une provision pour frais juridiques, par 50'000 fr. Elle a également enregistré d'autres provisions (ICHA sur travaux, frais divers et AVS) dont il n'y a pas lieu de faire état car elles ne sont pas litigieuses. On relève encore

que les provisions pour factures de fournisseurs étaient comptabilisées au passif du bilan de la société dans le compte "exigible à court et moyen termes: fournisseurs, créanciers et passifs transitoires". La provision pour débiteurs douteux (constituée lors du bouclage de l'exercice 1989) a été dissoute le 31 décembre 1994. En effet, en raison de l'introduction de la TVA le 1er janvier 1995, les fournisseurs et les sous-traitants avaient jusqu'au 28 février 1995 pour facturer les prestations 1994: selon la recourante, le risque de recevoir des factures après le bouclage de l'exercice 1994 était ainsi pratiquement inexistant.

S'agissant de la provision pour frais juridiques, la recourante explique que deux attributions, respectivement de 30'000 fr. et de 20'000 fr., ont eu lieu lors du bouclage des exercices 1989 et 1990. Il s'agissait dans les deux cas de couvrir le risque de pertes liées à des procédures judiciaires entamées contre la société en 1987. La recourante explique que l'un des procès s'est terminé récemment par un jugement de la Cour civile du Tribunal cantonal la condamnant au versement de dommages-intérêts arrêtés à 35'000 fr., frais et dépens non compris. Elle ajoute enfin que la dissolution de cette provision en 1994 démontre que son maintien faisait l'objet d'une réflexion à l'issue de chaque exercice. A l'appui de ses allégations, elle a produit divers actes de procédure attestant les litiges en cours au moment des faits. L'autorité intimée a relevé au cours de son contrôle que de nombreuses factures de fournisseurs étaient déjà comptabilisées comme des passifs transitoires. Elle a donc considéré que la provision afférente aux factures de fournisseurs était surévaluée, ce d'autant plus que la recourante n'est jamais parvenue à justifier cette provision. En définitive, elle a admis les montants suivants, le surplus (arrondi de 161'000 fr. à 150'000 fr.) faisant l'objet d'une reprise durant la période de calcul 1992: Montants

factures à recevoir	100'000	Provisions	20'000 2)
Provision pour frais juridiques			
50'000	20'000 3)	Provision ICHA sur	
travaux	106'400		62'400 (en effet,
au 31.12.92, le compte travaux en cours s'élevait à 351'546 fr. et le compte débiteur à 649'434 fr.; la somme de ces deux montants représente 1'000'980 fr. à 6.2%, arrondi à 62'400 fr. 4) Provisions frais divers			
7'000	0 5)	Provision AVS (risques de reprise de cotisation	
1989-92)	15'000		15'000
Total			
278'400	117'400	Différence entre les deux	
totaux:			161'000

A l'issue de l'audience, vu les pièces produites, l'ACI a admis la provision pour frais juridiques pour le montant total de 50'000 fr. - et non plus de 20'000 fr. (v. chiffre 2 du tableau ci-dessus). Par conséquent, elle a accepté de réduire à 120'000 fr. la reprise sur provision initialement arrêtée à 150'000 fr. En définitive, seule demeure litigieuse la provision pour factures à recevoir (v. chiffre 1 du tableau ci-dessus). b) Selon l'art. 669 al. 1 CO, en droit commercial, des corrections de valeur doivent être faites et des provisions pour risques et charges créées dans la mesure où elles sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce. Les provisions, dont la constitution découle du principe de la prudence, interviennent dès que se manifeste un risque de perte ou un risque d'engagement (ATF 70 I 329; ATF 75 I 255). Plus précisément, elles servent à présenter, d'une part, les pertes qui menacent à la date du bilan, d'autre part, les engagements et les charges existant déjà à la date du bilan, mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminées avec précision

ou dont l'existence est incertaine (Manuel suisse de révision, 1992, tome I, p. 214 et 300). Le droit fiscal reconnaît également les provisions pour risques de pertes ou charges probables. Ainsi, selon les art. 63 LIFD et 55 b LI, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de pertes et profits pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (lettre a), pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (lettre b) et pour les autres risques de pertes imminentes de l'exercice (lettre c). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (al. 2). Toutefois, la provision devient une réserve dès le moment où il est établi avec certitude qu'elle n'est plus justifiée, soit parce que sa raison d'être a disparu, soit parce que son montant est plus élevé que la perte ou la charge à laquelle l'entreprise a dû faire face dans la réalité. Dès ce moment, elle doit être réintégrée dans les résultats imposables, alors même que sa dissolution n'est pas passée dans la comptabilité (art. 63 al. 2 LIFD; 49 al. 1 lettre c AIFD; 55 b al. 2 LI; Rivier, La fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1994, p. 231). Contrairement à la provision, les passifs transitoires sont des comptes de régularisation servant aussi bien à la détermination de l'état de fortune à la date du bilan, qu'à la délimitation, au compte de pertes et profits, des charges et produits (Manuel suisse de révision, 1992, tome I, p. 153). Les charges imputables à l'exercice en cours et qui ne seront payées qu'ultérieurement font partie des passifs transitoires. Les comptes transitoires ne sauraient être assimilés aux provisions, car leur montant est déterminé et ne constitue pas un risque. c) En l'occurrence, à l'issue de son contrôle, l'autorité intimée est parvenue à la constatation que de nombreuses factures avaient été à la fois comptabilisées comme des provisions et des passifs transitoires. Or, les recourants ne sont pas parvenus à démontrer le bien fondé des provisions relatives aux factures à recevoir. Par conséquent, les montants repris par l'autorité intimée doivent être confirmés. En revanche, cette reprise doit être effectuée durant l'année de calcul 1989, date de la constitution de la provision, et non durant l'année 1992. Le report de cette reprise en 1989 ne soulève pas de question de révision, dès lors qu'elle concerne un exercice faisant l'objet d'une taxation provisoire. L'autorité intimée ayant renoncé à retenir la qualification de soustraction, l'aspect pénal n'a pas à être examiné.

9. L'augmentation de la valeur de rachat des primes d'assurance-vie (tableau des reprises A-12) a) L'ACI a repris dans les comptes 1986 à 1992 de la société l'augmentation des valeurs de rachat des polices d'assurances-vie, dont A. _____ SA était le preneur et le bénéficiaire. Pour justifier cette reprise, l'autorité intimée invoque que les augmentations de la valeur de rachat résultant du versement des primes devraient être imposées année après année comme des bénéfices de la société. Lors de la réalisation de l'événement assuré, la somme assurée doit être également taxée, mais sous déduction de la valeur de rachat. Les recourants contestent cette pratique, au motif que les contrats ont été rachetés et qu'à ce moment, le produit en résultant a été correctement enregistré dans les comptes de la société. b) Il est usuel qu'une société conclue un contrat d'assurance de rentes viagères pour se prémunir contre les risques liés au décès du chef d'entreprise. Le Tribunal fédéral admet, de jurisprudence constante, que les primes sont déductibles, à condition que la société soit à la fois le preneur et le bénéficiaire de la police (Arch. 38, p. 450; Arch. 25, p. 179; StR 46, p. 374). En l'espèce, cette question n'est pas litigieuse, l'autorité intimée ayant en définitive reconnu le caractère commercial de ces charges. En revanche, elle reproche à la recourante de ne pas avoir comptabilisé chaque année l'augmentation de la valeur de rachat. Selon l'art. 90 al. 2 LCA, toute assurance sur la vie peut être rachetée, dans la mesure où la réalisation du risque est certaine. Ainsi, la valeur de rachat d'une police d'assurance-vie est le montant que l'assuré peut réclamer avant l'échéance, en règle générale

après le paiement intégral de trois primes annuelles (Manuel de révision 1992, tome II, n. 6.532, p. 454). En ce sens, l'opération d'assurance est combinée avec une opération d'épargne car, à l'échéance contractuelle - le risque ne s'étant pas réalisé auparavant - la prestation représente l'épargne du preneur augmentée des intérêts (Maurer, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3ème éd., Berne 1995, p. 434). Ainsi, en droit fiscal, la valeur de rachat représente en principe un élément de la fortune du contribuable (ATF 110 II 199, spéc. 206; Laffely Maillard, Les assurances sur la vie, notamment les assurances de capitaux, Arch. 66, p. 593, spéc. p. 616). En matière d'imposition des sociétés, selon la doctrine, l'augmentation de la valeur de rachat peut être imposée comme un revenu de la société (Maute, Steiner, Rufener, Steuern und Versicherungen, Berne 1999, p. 284). Par ailleurs, selon le Manuel de révision, les polices d'assurance sur la vie, dans lesquelles la société est désignée comme bénéficiaire, peuvent être portées à l'actif sous les rubriques "Autres immobilisations financières et dettes à long terme" ou encore "Prêts, emprunts, autres avoirs et dettes à long terme" (Manuel suisse de révision, 1992, tome I, p. 204). Quant à leur évaluation, il est indiqué que "les polices d'assurance sur la vie peuvent être portées à l'actif au maximum pour leur valeur de rachat actuarielle" (Manuel cité, tome I, p. 205). A ce sujet, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de juger que, lorsqu'une société anonyme conclut une assurance en capital sur la vie de son actionnaire principal et que la somme assurée est versée sur la base d'une clause bénéficiaire au décès de l'assuré à une personne qui le touche de près, la prestation découlant de l'assurance doit être ajoutée au bénéfice net imposable de la société au titre de libéralité; si la valeur de rachat a déjà été imposée précédemment comme un bénéfice net, elle doit être déduite de la somme assurée imposable (RDAF 1957, p. 133). On relèvera ici qu'en matière d'assurance-vieillesse et survivants et d'assurance-invalidité, le Tribunal fédéral a précisément admis la solution opposée à celle que préconise l'ACI; selon cet arrêt, il serait erroné de tenir compte, dans le revenu de la fortune mobilière d'un bénéficiaire de prestations complémentaires, des intérêts produits par la réserve mathématique ou par la valeur de rachat au titre de "rendement hypothétique" d'une assurance sur la vie (ATF 119 V 276, consid. 4). Il n'est cependant pas certain que cette solution puisse être applicable à une personne morale ou à un indépendant: le passage du principe de la valeur nominale à celui de la valeur comptable permet de prendre en compte la réalisation comptable d'un produit (sur cette dernière notion, v. Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 3ème édition, Berne 1994, p. 139). Quoiqu'il en soit, ni la jurisprudence, ni la doctrine n'exigent la comptabilisation année après année de l'augmentation de la valeur de rachat comme un bénéfice. Ces considérations conduisent à la conclusion que c'est avec raison que l'ACI n'a pas retenu la commission d'une soustraction fiscale. Dès lors, si l'on procédait à des reprises annuelles, suivant la thèse de l'ACI, on aboutirait à une solution incohérente: les taxations des périodes 1987-1988 et 1989-1999 étant définitives à l'ouverture d'enquête et les conditions de la révision n'étant pas réalisées, les reprises de 6'796 fr., de 2'608 fr. et de 2'696 fr. pour les années de calcul 1986, 1987 et 1988 devraient être annulées. En revanche, pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994 qui ont fait l'objet d'une taxation provisoire, les reprises devraient être confirmées. Pour échapper à cette incohérence, il convient de s'en tenir aux écritures opérées par la société recourante, considérant que le choix du mode de comptabilisation lui appartenait. 10.

Les frais d'entretien des immeubles, propriétés de M. B. _____ (tableau des reprises B-b): M. B. _____ est propriétaire de divers immeubles sis sur le territoire des communes de _____, d'_____, de _____ (jusqu'en mars 1992) et (dès 1990) de _____, tous déclarés dans sa fortune privée.

Deux des immeubles sis à ***** (rue ***** et *****) sont loués à la société A. _____ SA. Dans ses déclarations d'impôt pour toutes les périodes concernées, M. B. _____ a déduit du revenu de ses deux immeubles des frais forfaitaires d'entretien correspondant au 1/6e des loyers encaissés. Au cours du contrôle des comptes de la société, l'ACI a constaté que certains frais effectifs d'entretien avaient été pris en charge par la société. Dès lors, elle a admis, au titre de frais d'entretien pour immeubles, un montant total de 10'000 fr. par an, comme indiqué dans le tableau suivant: Frais d'entretien des immeubles de M. B. _____ à ***** Périodes fiscales

1987-1988	1989-1990	1991-1992	1993-1994	Années de calcul				
		1985	1986	1987	1988	1989	1990	
1991	1992	Frais d'entretien des immeubles loués à A. _____ SA -selon déclaration d'impôt						
20'460	20'460	20'052	22'627	21'900	24'630			
24'438	24'865	- admis par le fisc:			10'000	10'000	10'000	
10'000	10'000	10'000	10'000	10'000	- différence			
10'460	10'460	10'052	12'627	11'900	14'630	14'438	14'865	
Total des frais admis sur les immeubles de *****						15'028	15'028	15'028

15'028 15'207 28'887 36'185 38'519 Le recourant admet que certains frais ont été comptabilisés par la société; il explique cependant qu'il s'agissait de frais de réparations suite à des dégâts causés par la locataire ou de travaux qu'elle avait elle-même commandés. A l'appui de sa thèse, le recourant a notamment produit une facture, datant de 1987, relative à la pose d'une multibenne pour déchets qui, de son point de vue, ne devait pas être financée par le propriétaire, puisqu'il n'en retirait aucun avantage. Enfin, il ajoute qu'il a toujours pris à sa charge l'ensemble des frais courants d'entretien. b) Selon les art. 32 al. 2 LIFD, 22 al. 1 lettre e AIFD et 23 lettre d LI, le contribuable qui possède des immeubles privés peut notamment déduire les frais nécessaires à leur entretien. Pour simplifier la procédure de taxation, la LIFD prévoit la déduction forfaitaire des frais d'entretien d'immeuble, dont le montant est arrêté par le Conseil fédéral (art. 32 al. 4 LIFD; art. 2 de l'Ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116) du 24 août 1992; sous l'empire de l'AIFD, voir également les Règles établies par l'AFC pour la déduction des frais d'immeubles, du 31 octobre 1967, Arch. 36, p. 272). Les instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques précisent également qu'une déduction forfaitaire est généralement admise sans justification. Le choix entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire est laissée au contribuable lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble (art. 3 de l'Ordonnance précitée; Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998. p. 442). En revanche, la déduction forfaitaire n'entre pas en ligne de compte pour des immeubles utilisés par des tiers principalement à des fins commerciales (art. 4 de l'Ordonnance précitée; Rivier, loc. cit.). Par ailleurs, la déduction forfaitaire ne doit pas conduire à la violation du principe légal de l'imposition du revenu net des immeubles faisant partie de la fortune privée. Dès lors, elle ne peut pas être appliquée lorsque les résultats qui en découlent sont manifestement incorrects (RDAF 1995, p. 317; RDAF 1948, p. 181; Känzig, Wehrsteuer, 2ème éd., Bâle 1982, n. 173, ad art. 22 al. 1, lettre e). La jurisprudence fiscale a tenu compte de ce principe, même s'il s'agit d'immeubles faisant partie de la fortune privée. Ainsi, la déduction forfaitaire n'est pas accordée lorsque l'on peut établir que le propriétaire foncier n'a pas de frais d'entretien à supporter parce qu'ils sont régulièrement pris en charge par le locataire. Selon la jurisprudence, tel est notamment le cas en présence de baux commerciaux, puisque le

preneur des locaux supporte en règle générale lui-même les frais d'entretien. En pareil cas, le propriétaire n'est pas en droit de faire valoir la déduction forfaitaire et cela même si les immeubles font partie de sa fortune privée (RDAF 1995, p. 317). En l'espèce, à l'issue de l'instruction, il apparaît que la société, locataire de l'immeuble, a pris à sa charge des frais d'entretien immobilier. Dans ces conditions, l'actionnaire ne peut pas prétendre à la déduction d'un forfait, mais uniquement à celle des frais effectifs réellement pris en charge. En effet, à défaut, les mêmes frais donneraient lieu à une double déduction, respectivement auprès de la société et de l'actionnaire. C'est précisément la raison pour laquelle, selon l'ordonnance du Conseil fédéral précitée, la déduction forfaitaire ne saurait entrer en ligne de compte pour des immeubles utilisés par des tiers à des fins commerciales. L'autorité intimée a évalué les frais d'entretien effectifs supportés par le recourant à 10'000 fr. par année. A défaut de pièces contraires produites par la recourante, il y a lieu de suivre sur ce point l'appréciation de l'ACI. Sur le plan de la qualification pénale, l'autorité intimée n'a pas retenu la commission d'une soustraction. Dès lors, il y a lieu d'examiner si les conditions de la révision sont remplies. c) En l'absence d'infraction fiscale, l'autorité fiscale ne peut remettre en question des taxations définitives que si les conditions de la révision sont réalisées. En effet, les art. 109 al. 1 LI et 147 LIFD ouvrent la voie de la révision à l'autorité fiscale pour autant qu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. En l'occurrence, les taxations notifiées aux recourants pour les périodes 1987-1988 à 1989-1990 sont définitives. Selon l'art. 109 LI, pour procéder à la révision d'une décision, l'autorité fiscale doit respecter un délai de trois mois dès la découverte d'un motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision en cause. En droit fédéral, la LIFD était déjà entrée en vigueur lorsque les décisions entreprises ont été rendues. Or, les nouvelles règles de procédure s'appliquent dès leur entrée en vigueur à toutes les causes qui sont encore pendantes (ATF 111 V 46; Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1988, p. 146). Etant donné que les dispositions sur la révision constituent des règles de procédure, les art. 147 et 148 LIFD s'appliquent à la présente espèce. Il ressort de ces dispositions qu'une décision entrée en force peut être révisée, d'office ou à la demande du contribuable déposée dans un délai de 90 jours suivant la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans à compter de la notification de la décision ou du prononcé. S'agissant de la période 1987-1988, comme la décision sujette à révision a été notifiée le 29 juin 1988, on constate que le délai de quatre ans, prévu par l'art. 109 LI, était déjà échu avant le 11 novembre 1992, date de l'ouverture d'enquête. En revanche, en droit fédéral, les délais prévus par l'art. 148 LIFD ont été respectés. S'agissant de la période 1989-1990, on peut admettre que le motif de révision a été découvert par l'autorité intimée entre le 11 novembre 1992, date de l'ouverture d'enquête, et le 14 juillet 1995, date de la notification de l'avis de prochaine clôture. Ainsi, comme la décision de taxation définitive de la période 1989-1990 a été rendue le 22 février 1991, il faut considérer que ni le délai de quatre ans prévu par le droit cantonal, ni le délai de dix ans prévu par le droit fédéral n'était échu à l'ouverture d'enquête. De plus, en droit cantonal, selon l'art. 98a al. 2 lettre a LI, la prescription est interrompue pendant la procédure de révision. Dans le cas d'espèce, la prescription a été valablement interrompue par l'ouverture d'enquête, de sorte qu'elle n'était pas acquise lorsque la décision entreprise a été rendue. Ainsi, seul le délai de prescription afférent à la période 1987-1988 était échu en droit cantonal. Reste dès lors à déterminer si, pour les autres périodes, l'autorité intimée peut se prévaloir d'un motif de révision. A ce propos, le Tribunal relève qu'au cours de son enquête l'ACI a découvert un fait nouveau

important, à savoir que la société avait déduit de son bénéfice imposable des frais effectifs d'entretien, alors même que M. B. _____ déduisait de ses revenus des frais forfaitaires pour l'immeuble occupé par sa société. Cet élément n'ayant pas pu être invoqué par l'autorité fiscale dans la procédure de taxation, il y a lieu d'admettre que les conditions de la révision sont remplies en l'espèce. En définitive, seules doivent être annulées les reprises de la période 1987-1988 en droit cantonal. 11.

L'imposition du gain immobilier sur la vente d'un appartement à *****(tableau de reprises B-c) a) Le 30 juin 1976, M.

B. _____ a acquis les parcelles n° 1***** et 2***** du cadastre de la Commune de ***** pour un montant de 289'000 fr. Le 30 mars 1992, ces deux immeubles ont été vendus au prix de 340'000 fr. Dans sa déclaration pour l'imposition des gains immobiliers du 11 mai 1992, le recourant a indiqué une perte de 185'083 fr., selon le décompte suivant:

A. Aliénation Produit de l'aliénation de l'immeuble	340'000	B. Acquisition a) Prix	
d'acquisition de l'immeuble		289'000	b) Impenses - Droits de mutation et frais de notaire pièces introuvables, environ 5%
14'450 - Facture A. _____ SA du 30.11.75 (travaux de finitions)	178'000	- Facture A. _____ SA du 15.12.80 (réfection complète)	34'550 - Facture Rilsa SA (travaux extérieurs)
	9'083		

_____ Perte immobilière ./. 185'083

La facture de 34'550 fr. établie par A. _____ SA le 15 décembre 1980 est relative à des travaux de plâtrerie-peinture et de revêtements des sols et des murs. Elle précise qu'il s'agissait de la réfection complète d'un appartement abîmé par la fumée, les odeurs et le mauvais entretien du précédent locataire. La facture de A. _____ SA du 30 novembre 1975 portant sur un montant de 178'000 fr. correspond également à des travaux de plâtrerie-peinture et de revêtement des sols. Enfin, la facture de Rilsa SA, produite au dossier, concerne des travaux de réfection, soit le remplacement des descentes d'eaux pluviales. L'ACI a finalement admis la déduction de cette dernière facture. En revanche, concernant les factures A. _____ SA, l'autorité intimée soutient qu'elles ne sont pas probantes, car il n'a pas été possible de vérifier si elles avaient été comptabilisées comme des produits de la société. De plus, elles ont trait à des frais non déductibles, à savoir des travaux de remise en état de l'immeuble. Enfin, la facture de 178'000 fr. relative aux travaux de finitions incombait aux promoteurs de l'opération, conformément à l'acte d'achat du 30 juin 1976. Le recourant fait au contraire valoir qu'il ne s'agissait pas d'une simple réfection, mais de travaux de finitions luxueuses, qui ont apporté une plus-value à l'immeuble. Au demeurant, les frais d'achat ont été acceptés à concurrence du montant de 13'000 fr. (forfait de 4,5% du prix, selon le taux applicable aux acquisitions ultérieures au 30 juin 1963), ce qui ne paraît pas contesté. En définitive, le décompte admis par l'ACI aboutit à un gain de 28'917 fr., selon le tableau suivant:

A. Aliénation Produit de l'aliénation de l'immeuble	340'000	B. Acquisition a) Prix	
d'acquisition de l'immeuble		289'000	b) Impenses - Frais d'achat (4,5%)
	9'083	13'000 - Facture Rilsa SA (travaux extérieurs)	

_____ Gain immobilier 28'917 b) Selon

l'art. 42 LI, le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de

l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. Les impenses sont définies comme les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble (art. 48 LI). Les dépenses qui ont donné lieu à une déduction du revenu conformément à l'art. 23 LI ne peuvent être déduites comme des impenses (art. 48 al. 2 LI). Ainsi, les dépenses qui augmentent la valeur de l'immeuble comprennent les frais de construction, de transformation et d'amélioration, à l'exclusion des frais d'entretien (ATF 101 Ia 1, JdT 1977 I 470). Sont considérés comme des frais d'entretien, les frais de réparation et de révision dont le coût est destiné à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose et à l'écoulement du temps (RDAF 1963, p.37). Il s'agit par exemple des dépenses pour la rénovation du toit, des façades ou des chambres (Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 121, et références citées). Des frais de modernisation pourront également constituer des frais d'entretien dans la mesure où ils n'apportent pas de plus-value à l'immeuble. Ces dépenses cessent d'être des frais d'entretien pour devenir des dépenses d'amélioration, dès qu'elles ont pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble par rapport à l'état de fait existant lors de son acquisition par le propriétaire actuel (RDAF 1963, p. 37; RDAF 1973, p. 103; RDAF 1975, p. 177). Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe en principe au contribuable (FI 98/0099 du 25 mars 1999; FI 97/0049 du 15 avril 1999). L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction d'impenses. Il ne suffit pas de prétendre à une déduction pour que l'autorité fiscale soit obligée de l'admettre: celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, p. 224; Barilier, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, thèse Lausanne 1970, p. 148, et les références citées; Zweifel, Die Sachverhaltermittlung im Steueranlagungsverfahren, Zürich 1989, p. 110 s. et références citées). Cette jurisprudence est conforme au principe général selon lequel il incombe au contribuable de démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit (StE 1988, B. 93.3 Nr 3; Revue fiscale 1986, p. 369). c) En l'occurrence, aucun élément ne permet de vérifier si les factures invoquées n'ont pas déjà été admises en déduction comme des frais d'entretien de l'immeuble. En outre, s'agissant de la facture de 34'550 fr., le libellé de cette pièce indique qu'il s'agit typiquement de frais d'entretien de l'immeuble. De plus, le recourant n'a pas prouvé que ces travaux avaient apporté une plus-value à l'immeuble, ni que la déduction de ces montants comme frais d'entretien lui avait été refusée. S'agissant de la facture de 178'000 fr., les allégations des recourants ne paraissent pas vraisemblables. En effet, datée du 30 novembre 1975, elle est antérieure à l'acquisition de l'immeuble par M. B. _____, celle-ci ayant eu lieu le 30 juin 1976. Dès lors, il paraît douteux que les travaux aient été réellement pris en charge par le prénommé. En définitive, la reprise opérée par l'autorité intimée doit être confirmée à concurrence du montant de 28'917 fr., comme exposé dans le tableau qui figure à la page précédente. Ici encore, l'autorité intimée n'a pas retenu la commission d'une soustraction fiscale. 12. En conclusion, les reprises suivantes sont confirmées, abandonnées ou modifiées comme il suit: - les reprises sur les parts privées aux frais de véhicules sont confirmées (chiffres A-2 et B-a3 du tableau des reprises, consid. 4), ainsi que la qualification de soustraction intentionnelle; - les reprises sur les parts privées aux frais de téléphone des périodes 1987-1988 et 1989-1990 sont confirmées pour A. _____ SA et M. B. _____; en revanche, celles des périodes 1991-1992 et 1993-1994 sont réduites à 1'000 fr. (chiffres A-3 et B-a4 du tableau des reprises, consid. 5); la qualification de soustraction intentionnelle est confirmée; - la reprise sur les cotisations LPP est confirmée

pour A. _____ SA, D. _____ et C. _____, ainsi que la qualification de soustraction intentionnelle (chiffres A-8; C-3 et D-3 du tableau des reprises, consid. 6); - la reprise sur le dépôt de garantie pour A. _____ SA est confirmée (chiffre A-13 du tableau des reprises, consid. 7); - la reprise sur les provisions pour A. _____ SA est ramenée de 150'000 fr. à 120'000 fr.; elle doit être opérée durant l'année de calcul 1989 et non 1992 (chiffre A-14 du tableau des reprises, consid. 8); - les reprises relatives à l'augmentation des valeurs de rachat des polices d'assurances-vie sont annulées pour A. _____ SA (tableau des reprises A-12, consid. 9). - les reprises sur les frais d'entretien des immeubles propriétés de M.

B. _____ relatifs aux périodes fiscales 1987-1988 à 1993-1994 sont confirmées, à l'exception de celles de la période fiscale 1987-1988 en droit cantonal qui sont annulées (tableau des reprises B-b; consid. 10); - le gain immobilier réalisé par M. B. _____ sur la vente de son appartement à ***** est arrêté à 28'917 fr. (tableau des reprises B-c, consid. 11). 13.

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le dernier objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre des recourants. a) En matière d'impôt fédéral direct, la sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. L'art. 175 LIFD prévoit une amende équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence, 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, consid. 2 et FI 93/0161 du 22 novembre 1995, consid. 1; voir également Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif 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 91/0076 du 8 juillet 1993 et FI 94/0035 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 renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle/Francfort* 1998, 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. 14. Il s'agit d'examiner les amendes prononcées à l'encontre des recourants en tenant compte des développements qui précèdent. a) Pour ce qui est des circonstances personnelles, outre la situation financière des parties décrite en cours d'audience, le Tribunal s'en tiendra aux éléments pris en considération par l'autorité intimée, à savoir la collaboration aux travaux de redressement, l'absence d'antécédent, le fait que certaines infractions se sont poursuivies pendant plusieurs années et qu'elles donneront lieu à des sanctions auprès de la société et de son actionnaire. Actuellement, la situation financière des recourants se présente comme il suit. Pour la période 1999-2000, M. et Mme B. _____ ont déclaré un revenu imposable net de 214'325 fr. et une fortune imposable de 2'508'000 fr. Le revenu imposable déclaré par M. et Mme C. _____ pour la même période se monte à 44'019 fr. Ils n'ont pas de fortune imposable. M. et Mme D. _____ ont déclaré un revenu imposable de 131'051 fr.; leur fortune imposable ascende à 105'000 fr. 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 pour les périodes de taxation 1987-1988 et 1989-1990, en vertu du principe de la *lex mitior*. Pour les périodes suivantes, qui ont fait l'objet d'une taxation provisoire, l'art. 131 al.2 AIFD constitue le droit le plus favorable vu les montants en cause. ba) Concernant la société, les coefficients des amendes arrêtées par l'autorité intimée pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 sont respectivement de 0.8 et 0.9. Ces quotients ne sont pas disproportionnés et doivent être confirmés. L'annulation de la reprise relative à l'augmentation des valeurs de rachat des polices d'assurance n'a aucune incidence sur les amendes, puisque la méthode de comptabilisation adoptée ne relève pas de la soustraction. Concernant la période 1991-1992, l'autorité intimée a prononcé une amende dont le coefficient est de 0.3. S'agissant de tentative, ce coefficient n'est pas disproportionné, de sorte que l'amende doit être confirmée. La diminution de la reprise afférente aux parts privées de téléphone est trop peu importante pour justifier une diminution de l'amende. Les autres reprises annulées ou modifiées n'ont aucune incidence sur les amendes, puisqu'elles ne relèvent pas de la soustraction. Aucune amende n'a été prononcée pour la période 1993-1994. bb) S'agissant de M. et Mme B. _____, l'ACI a arrêté le coefficient des amendes pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 à 0.7. Il y a lieu de confirmer ce taux. Pour la période 1991-1992, qui est provisoire, ce coefficient a été arrêté à 0.1, ce qui se révèle proportionné au cas d'espèce. Au surplus, le montant des amendes n'a pas lieu d'être réduit pour tenir compte de la diminution des parts privées aux frais de téléphone, vu la faible incidence. Aucune amende n'a été prononcée pour la période 1993-1994. bc) En ce qui concerne M. et Mme C. _____, ainsi que M. et Mme D. _____, l'autorité intimée a infligé pour les périodes 1987-1988 à 1991-1992 des amendes dont le coefficient est de 0.6. Ce taux n'est pas excessif et doit être confirmé, s'agissant de périodes qui ont fait l'objet de taxations définitives - et, partant, de soustractions consommées. c) Pour ce qui est des amendes cantonales et communales, l'autorité intimée a fait application ici encore du barème interne de l'administration. On relève que les éléments relevant de la soustraction en droit cantonal sont les mêmes qu'en droit fédéral. ca) S'agissant de la société, pour la période 1987-1988, il s'agit d'une soustraction légère. Selon la pratique de l'administration fiscale, la quotité de l'amende devrait être d'environ 1 fois le montant de l'impôt soustrait. Aussi convient-il de confirmer

le coefficient de 0.7 retenu par l'autorité intimée. Pour la période 1989-1990, il s'agit d'une soustraction grave, de sorte qu'il est justifié d'appliquer une quotité plus élevée. Dès lors, le taux de 0.8 n'est pas excessif et doit être confirmé. Ici encore, il n'y a pas lieu de modifier le montant de l'amende pour tenir compte de l'annulation des reprises relatives à l'augmentation des valeurs de rachat des polices d'assurances-vie, puisque la réalisation d'une soustraction fiscale n'a pas été retenue sur ce point. cb) Concernant les trois actionnaires, les soustractions commises durant les périodes 1987-1988 et 1989-1990 doivent être qualifiées de légères. Dès lors, selon la pratique de l'administration fiscale, la quotité de l'amende devrait être d'environ 0.5 fois le montant d'impôt soustrait. Le coefficient de l'amende ayant été arrêté à 0.4 fois le montant d'impôt soustrait, il n'y a pas lieu de le modifier. Ici encore, le montant de l'amende infligée à M. B._____ n'a pas à être recalculée pour tenir compte de l'annulation de reprises relatives aux frais d'entretien pour immeuble, puisqu'elles ne relèvent pas de la soustraction. S'agissant des périodes 1991-1992 et 1993-1994, en ce qui concerne la société et les époux M. et Mme B._____, il appartiendra à l'autorité intimée de calculer la majoration de 10% des taxations conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. 15. Vu le sort du litige, un émolument fixé au montant de 2'500 fr. est mis à la charge de la société, de 1'500 fr. à la charge de M. et Mme B._____, de 500 fr. à la charge de M. et Mme C._____ et de 500 fr. à la charge de M. et Mme D._____. E._____ ayant retiré son recours par acte du 13 septembre 1996, il n'y a pas lieu de mettre un émolument à sa charge. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens à la société et aux époux B._____ qui n'ont en définitive obtenu que très partiellement gain de cause.

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