

## **VD\_OMNI FI.1996.0070 vom 25. August 1999**

VD Tribunal cantonal, 1999-08-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1996.0070](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0070)

FR: VD\_OMNI FI.1996.0070 du 25 août 1999

IT: VD\_OMNI FI.1996.0070 del 25 agosto 1999

### **Regeste**

c/ ACI | Soustractions fiscales; reprises confirmées pour frais forfaitaires de représentation. En revanche, recours admis pour parts privées aux frais véhicules; part de loyer perçu par l'actionnaire; amortissement d'un prêt en faveur du beau-frère de l' actionnaire; amortissement de participations et de prêts à une société tierce appartenant à l'actionnaire (théorie du triangle non applicable en l'espèce).

### **Erwägungen**

#### **E. 17**

juin 1997. b) En matière d'impôt fédéral direct, en cas de soustraction consommée, l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) fixait un délai de péremption de la poursuite pénale de cinq ans (art. 134 AIFD). Sous l'empire de la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, la poursuite pénale se prescrit par dix ans à compter de la fin de la période au cours de laquelle les agissements décrits à l'art. 175 al. 1 LIFD ont été commis (prescription relative; art. 184 al. 1 lettre a LIFD). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 LIFD). Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne pouvant toutefois pas être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. La procédure de soustraction doit être donc achevée par une décision entrée en force au plus tard quinze ans à compter de la fin de la période fiscale au cours de laquelle les agissements en cause ont été commis (prescription absolue; art. 184 al. 2 LIFD). En cas de soustraction d'impôts dus sur plusieurs périodes fiscales, la prescription de la poursuite pénale ne commence pas uniquement à la fin de la dernière période fiscale. En effet, le Tribunal fédéral ayant renoncé à la figure juridique du "délit successif", la prescription commence à courir spécialement pour chaque période fiscale (ATF 117 IV 408; Circulaire n°21 de l'AFC, in RDAF 1996, p. 20 ss., spéc. p.34; art. 184 al. 1, lettre b LIFD). Lorsque la soustraction d'impôt, afférente à une période fiscale écoulée avant le 1er janvier 1995, n'est découverte ou jugée qu'après cette date, le délai de péremption de cinq ans fixé par l'art. 134 AIFD entre en ligne de compte de la manière suivante: si le délai de péremption selon l'ancien droit est déjà écoulé au moment de la découverte de la soustraction, la procédure en soustraction ne peut plus être introduite pour la période en cause. En revanche, si le délai de péremption de l'art. 134 AIFD n'a pas encore expiré au moment de la découverte de la soustraction, la procédure de soustraction doit être engagée et menée à terme selon les dispositions de la LIFD (Circulaire n°21 de l'AFC, in RDAF 1996, p. 20 ss., spéc. p. 34). En l'espèce, l'enquête ouverte le 1er avril 1992 concerne les périodes fiscales de 1987-1988 à 1993-1994. Ces périodes étant antérieures à l'entrée en vigueur la LIFD, il y a lieu d'appliquer le délai de cinq ans prévu par l'art. 134 AIFD comme exposé ci-dessus. Or, l'enquête a été valablement ouverte avant l'échéance du délai de péremption de l'art. 134 AIFD. En outre, le délai de prescription absolue de quinze ans

prévu par l'art. 184 al. 2 LIFD n'est pas encore parvenu à échéance. c) La loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 18 juin 1984 (LI), distingue la prescription du droit de taxer (art. 98a LI) et celle de la créance fiscale (art. 118 LI). En outre, l'art. 98a al. 4 LI assortit le droit de taxer d'un délai de prescription absolue qui est de douze ans à compter dès la fin de la période de taxation. En matière de soustraction fiscale, la LI contient une disposition spéciale qui soumet l'ensemble de la procédure évoquée à l'art. 129 LI à un délai de prescription relative unique. Ainsi, l'art. 133 LI soumet la prescription de la contravention, celle du droit de taxer et de procéder à des rappels d'impôts à un délai de prescription de quatre ans (FI 96/0057 du 5 novembre 1996; FI 96/0088 du 17 juin 1997). En outre, la procédure de rappel d'impôt et d'amende reste soumise au délai de prescription absolue prévu par l'art. 98a al. 4 LI (FI 96/0057 du 5 novembre 1996). Etant donné que les décisions litigieuses portent sur des rappels d'impôts et des amendes pour soustraction fiscale, le délai de prescription relative est déterminé par l'art. 133 LI et celui de la prescription absolue par l'art. 98a al. 4 LI. L'alinéa 1 de l'art. 133 LI dispose que le délai de prescription est de quatre ans dès la fin de la période de taxation. Il peut cependant être interrompu par tout avis de l'ACI ou du Département des finances informant les intéressés qu'une enquête est en cours. L'alinéa 2 prévoit toutefois que cet avis est considéré comme non venu si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année. Selon la jurisprudence, l'art. 133 al. 2 LI doit être interprété en ce sens que l'avis interruptif de la prescription doit être validé par une opération d'instruction dans le délai d'une année (FI 96/0057 du 5 novembre 1996; FI 96/0088 du 17 juin 1997). Lorsque tel a été le cas, un nouveau délai de prescription de quatre ans commence à courir. Par la suite, il en est de même à compter de tout acte de l'autorité tendant à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt, auquel doit être assimilée toute mesure d'instruction. En d'autres termes, l'art. 133 al. 2 LI assortit l'efficacité de l'acte interruptif de la condition résolutoire qu'une suite lui soit donnée dans l'année suivant l'échéance du délai de prescription. Le dies a quo de ce nouveau délai est le 1er janvier qui suit l'année durant laquelle la prescription de quatre ans échoit (FI 96/0088 du 17 juin 1997). En l'espèce, le litige concerne les périodes fiscales comprises entre 1987-1988 et 1993-1994. S'agissant de la première période, la prescription devait échoir le 31 décembre 1992. L'ouverture d'enquête étant datée du 1er avril 1992, pour que la prescription soit valablement interrompue, il fallait selon l'art. 133 al. 2 LI qu'une mesure d'instruction soit ordonnée ou exécutée dès l'avis, mais au plus tard durant l'année 1993. En l'occurrence, l'ACI a procédé à un contrôle dans les locaux de la société le 4 mars 1993. Partant, un nouveau délai de prescription de quatre ans a commencé à courir dès le 1er janvier 1993. Les décisions litigieuses ont été rendues le 7 mai 1996, soit dans le délai prévu par l'art. 133 LI. Au demeurant, la prescription absolue de l'art. 98a al. 4 LI n'est pas acquise. Dans ces conditions, force est de constater que l'autorité intimée a valablement interrompu la prescription. Elle n'est donc pas déchu du droit de reprendre les éléments imposables et de poursuivre les infractions fiscales constatées. 3.

a) Les postes contestés par la recourante sont les suivants: - Frais forfaitaires de représentation pour les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992 (cf. ch. 3 du tableau des reprises ci-dessus); - Insuffisance des parts privées aux frais de véhicules pour A. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ dans les années de calcul 1985 à 1992 (cf. ch. 4 du tableau des reprises); - Part de loyer non admise dans l'exercice 1992 (cf. ch. 10 du tableau des reprises); - L'amortissement d'un prêt en faveur de F. \_\_\_\_\_ et les intérêts non comptabilisés sur ce prêt (cf. ch. 7 et 8 du tableau des reprises); - L'amortissement des "prêts" et des participations à la société E. \_\_\_\_\_ (COM) SA, ainsi que les intérêts sur ces "prêts" (cf. ch. 7 à 9 du tableau

des reprises); Il s'agit de reprendre chacune de ces reprises en examinant, le cas échéant, si elle constitue un cas de soustraction fiscale. b) En droit fiscal suisse, le bénéfice net ou le rendement net imposable de la société anonyme correspond au solde positif du compte de pertes et profits de l'année précédente (art. 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD, 54 al. 1 LI). Il comprend notamment tous prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir les frais généraux autorisés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre b AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD, 54 al. 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, revêtent le caractère d'une 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, Wehrsteuer, 2ème éd., 1992, ad art. 49, not. 104, 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 qu'elle 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, Die Direkte Bundessteuer, n. 73 ss ad Art. 49 AIFD). Les personnes qui touchent l'actionnaire de près sont celles qui ont une relation étroite avec lui; ces relations peuvent découler des liens de parenté ou d'amitié, mais peuvent aussi avoir leur origine dans le fait que la société appartient à un groupe (Rivier, op. cit., p. 266). De manière générale, il suffit que l'origine de la distribution réside dans les relations économiques ou juridiques qui existent entre la société, l'actionnaire et les proches (Arch. 60, 558; 45, 595). Sont donc des proches toutes les personnes - physiques ou morales - auxquelles l'actionnaire permet de disposer économiquement ou juridiquement de la société comme si elle était leur chose et n'avait pas de personnalité juridique et économique indépendante (Arch. 56, p. 431; 60, p. 558; Rivier, loc. cit.). 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, 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. 4.

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; 54, p. 660; 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; 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, et 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; 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 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. 5. Les frais forfaitaires de représentation de A. \_\_\_\_\_ (ch. 3 du tableau des reprises ci-dessus): a) De 1989 à 1992, A. \_\_\_\_\_ SA avait comptabilisé chaque année dans le compte "frais de représentation A. \_\_\_\_\_" (n°4985)

des frais forfaitaires de représentation, par 15'000 fr., auxquels s'ajoutaient des frais effectifs exceptionnels (cadeaux à des clients, etc.). En outre, la société avait enregistré des frais de voyage dans un compte distinct (n°4800). Le solde de ces deux comptes s'établit

précisément comme il suit dans les exercices concernés: Exercice 1989: compte n° 4985	
"frais de représentation A._____":	16'729 fr. 90
compte n° 4800 "frais de voyage"	1'463 fr. 50
Exercice 1990:	
compte n° 4985 "frais de représentation de A._____":	17'023 fr.
20	
compte n° 4800 "frais de voyage"	3'916 fr.

35 Exercice 1991: compte n° 4985 "frais de représentation de A._____":	16'575 fr. 70	compte n° 4800 "frais de voyage"	0 fr.
Exercice 1992: compte n° 4985 "frais de représentation de A._____":	15'463 fr. 70	compte n° 4800 "frais de voyage"	0 fr.

En 1991 et 1992 (années de calcul), les indemnités forfaitaires avaient été mentionnées sur le certificat de salaire de A.\_\_\_\_\_ et l'attestation 21'024 indiquait précisément le solde du compte 4985; en outre, une croix sous "non" avait été portée dans la rubrique relative à l'existence d'un règlement d'entreprise prévoyant le remboursement des frais professionnels. En revanche, pour les années de calcul 1989-90, la société avait précisé sur le certificat de salaire de A.\_\_\_\_\_ qu'aucune indemnité forfaitaire pour frais de représentation ne lui avait été versée.

L'autorité intimée a repris les frais forfaitaires, par 15'000 fr. par an, au cours des années de calcul 1989-90 à 1991-92, au motif que la recourante ne disposait pas d'un règlement d'entreprise prévoyant le remboursement de ces frais à ses collaborateurs. En outre, elle invoque que ces montants n'avaient pas été mentionnés sur le certificat de salaire de A.\_\_\_\_\_, ni sur l'attestation 21'024. La recourante conteste ces reprises en relevant que l'autorité intimée n'a finalement admis, comme frais de représentation, que 1'729 fr. 90 en 1989, 2'023 fr. 20 en 1990, 1'575 fr. 70 en 1991 et 463 fr. 70 en 1992; de son point de vue, les reprises sont manifestement disproportionnées au regard du nombre d'employés et du chiffre d'affaires réalisé par la société, soit: Pour l'année 1989 : 26 employés, produit d'exploitation: 2'266'194 fr. 45 pour un bénéfice brut de l'entreprise de 906'694 fr. 55; Pour l'année 1990: 24 employés, produit d'exploitation: 2'100'026 fr. 60 pour un bénéfice brut de l'entreprise de 899'017 fr. 35; Pour l'année 1991 :

**E. 19**

employés, produit d'exploitation: 1'856'087 fr. 60 pour un bénéfice brut de l'entreprise de 906'131 fr. 25; Pour l'année 1992: 18 employés, produit d'exploitation: 1'853'033 fr. 10 pour un bénéfice brut de l'entreprise de 864'709 fr. 10; b) En principe, les frais de représentation versés aux dirigeants d'une entreprise sont justifiés d'un point de vue commercial en raison des produits qu'en retire la société. Par conséquent, pour apprécier ces versements sur le plan fiscal, il y a lieu d'examiner si le bénéficiaire exerce effectivement de façon permanente une fonction de représentation externe de la société, notamment vis-à-vis de la clientèle (FI 93/154 du 9 janvier 1995, consid.4). A cet égard, l'Administration cantonale des impôts a émis des "directives concernant les certificats de salaire" qui traitent notamment des indemnités forfaitaires pour frais de représentation (Revue fiscale 1986, p. 586). Elle distingue deux catégories de frais: d'une part, les frais remboursés par l'employeur sur la base de leur coût effectif et, d'autre part, ceux qui, par opposition aux précédents, sont par nature plus difficiles à rembourser sur une base effective. Pour cette seconde catégorie, l'autorité fiscale admet, par mesure de simplification, le versement

d'indemnités forfaitaires à condition qu'il soit expressément prévu par un règlement d'entreprise. En outre, ces indemnités ne peuvent être allouées qu'aux collaborateurs ayant un devoir permanent de représentation. On considère qu'un tel devoir existe lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une activité dont une part importante se déroule à l'extérieur, en contact direct avec la clientèle de l'entreprise et que le lien entre la représentation, la promotion et la conclusion d'affaires est essentiel (FI 93/154 consid. 2 du 9 janvier 1995; Revue fiscale 1986, p. 588). Lorsque l'ensemble des conditions posées par ces directives sont remplies, l'administration fiscale admet que le versement d'une indemnité forfaitaire est justifiée d'un point de vue commercial. Il s'ensuit que le contribuable n'a pas à prouver l'existence de ces dépenses, ni à démontrer leur rapport de causalité avec l'acquisition d'un revenu. Cependant, selon la jurisprudence du Tribunal administratif, l'adoption d'un règlement d'entreprise n'est pas nécessaire dans le cas des administrateurs, mais en principe seulement pour les cadres et les employés du service externe (FI 93/154 du 9 janvier 1995; FI 95/016 du 15 janvier 1996, consid. 2e; FI 93/148 du 28 décembre 1994, consid. 3). S'agissant d'un administrateur, le caractère déductible d'une indemnité forfaitaire pour les frais encourus ne saurait être d'emblée et en principe exclu, tout au moins lorsque l'entreprise concernée est à même de démontrer l'existence de tels frais et leur ampleur approximative. En outre, même pour les cadres et les employés, on relève que dans leur pratique les autorités fiscales font preuve d'une certaine souplesse (comme le montrent déjà les exemples cités dans l'arrêt FI 93/0148 du 20 décembre 1994, consid. 2 in fine), en admettant des frais forfaitaires sur la base des explications convaincantes du contribuable. En revanche, s'il s'avère que la société verse à ses actionnaires ou à ses employés des indemnités pour frais qui ne sont pas conformes à l'usage commercial, elle fait une libéralité au sens des art. 49 al. 1 lettre b AIFD et 58 al. 1 lettre b LIFD (ATF du 22 septembre 1966, Arch. 36, p. 145; RDAF 1988 p. 400). c) En l'espèce, la recourante n'a pas produit de règlement d'entreprise prévoyant le remboursement des dépenses professionnelles forfaitaires. Si l'établissement d'une telle pièce n'est pas absolument indispensable, à tout le moins faut-il que le contribuable établisse avec un haut degré de vraisemblance que l'indemnité forfaitaire qui a été versée corresponde à des dépenses engagées. En l'occurrence, la recourante est uniquement parvenue à justifier les frais effectifs, lesquels n'ont précisément pas été repris par l'autorité intimée. Pour le surplus, la société n'a apporté aucune explication permettant de démontrer l'existence et l'ampleur approximative des frais forfaitaires de représentation auxquels elle prétend. Dans ces conditions, on ne saurait admettre que la preuve de la conformité à l'usage commercial de ces indemnités a été rapportée. Par conséquent, il y a lieu de confirmer la reprise effectuée par l'autorité intimée. d) La reprise étant justifiée, il s'agit d'examiner si les éléments constitutifs de la soustraction fiscale sont réunis. De jurisprudence constante, pour qu'une soustraction soit réalisée, le Tribunal fédéral exige que le caractère de distribution dissimulée de bénéfices soit reconnaissable pour les dirigeants de la société (ATF 113 Ib 25, consid. 2b). En l'espèce, pour les exercices 1989 et 1990, la recourante avait clairement précisé sur le certificat de salaire de A. \_\_\_\_\_ qu'aucune indemnité forfaitaire n'avait été versée pour frais de représentation, tout en omettant de déposer la formule 21'024. Ces éléments étaient propres à induire le taxateur en erreur. Dès lors, il se justifie de considérer que la recourante a commis une soustraction intentionnelle durant la période fiscale 1991-92. S'agissant de la période fiscale 1993-94, la société avait mentionné sur l'attestation 21'024 et le certificat de salaire de A. \_\_\_\_\_ l'allocation d'indemnités forfaitaires pour frais de représentation. En outre, la société avait précisé sur l'attestation 21'024 qu'elle ne

disposait pas d'un règlement d'entreprise prévoyant ces remboursements. Par conséquent, on ne saurait reprocher à la recourante la commission d'une soustraction fiscale durant la période 1993-94. En définitive, la reprise des frais forfaitaires, par 15'000 fr. par an de 1989 à 1992, se révèle justifiée. Pour la période 1991-92, cette prestation en argent en faveur de l'actionnaire constitue une soustraction fiscale intentionnelle. En revanche, pour la période 1993-94, il n'y a pas lieu de retenir la qualification de soustraction fiscale. 6.

Les parts privées aux frais de véhicules (cf. ch. 4 du tableau des reprises): a) Pour les années de calcul comprises entre 1985 et 1992, l'ACI a corrigé le bénéfice imposable de la recourante en reprenant des parts privées pour frais de véhicules de la manière suivante:

Année de calcul:	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
								A. A. _____:
								BMW + Mercedes modèle 1974, Golf
estimation	6'000	6'600	Maserati (1ère neuve depuis le 4.9.86, fr. 60'000 puis					nouvelle Maserati le 19.7.89, valeur fr. 65'000) +
Golf			8'000	8'000	8'000			
8'000	8'000	6'800	Parts comptabilisées (sans tenir compte					
d'amortissement)		1'400	3'400	3'400	3'400	3'400		
3'400	3'400	3'400	Insuffisance de parts privées		4'600	3'200	4'600	
4'600	4'600	4'600	4'600	3'400	B. D. _____: Mercedes ancien			
modèle		2'400	2'400	2'400	2'400	2'400	2'400	C. Mme
A. _____:	3'000	3'000	3'000	b) L'instruction a permis d'établir que, de 1985 à				

1986, la société avait cédé à A. \_\_\_\_\_ l'usage d'une Mercedes, d'une Golf et d'une BMW, puis dès le 4 septembre 1986 d'une Maserati neuve, remplacée par un nouveau modèle le 19 juillet 1989. Les parts privées comptabilisées par la société s'élevaient à 1'400 fr. en 1985, puis à 3'400 fr. par année de 1986 à 1992. Il est à relever que le total de la part privée aux frais apparaît en déduction dans les listes des frais généraux produites par la contribuable avec sa déclaration d'impôt. De leur côté, les certificats de salaire de A. \_\_\_\_\_ ne mentionnaient pas l'utilisation d'un véhicule d'entreprise. En revanche, l'attestation 21'024 confirmait la cession de l'usage d'un véhicule d'entreprise pour les années 1991 et 1992. L'ACI justifie les reprises en invoquant que les parts privées auraient dû ascender à 6'000 fr. en 1985, à 6'600 fr. en 1986, puis à 8'000 fr. par an jusqu'en 1991 et à 6'800 fr. en 1992. La recourante ne conteste pas que A. \_\_\_\_\_ a utilisé, à des fins privées, les véhicules précités. En revanche, elle soutient que les reprises sont disproportionnées, étant donné que les frais effectifs calculés par la société (benzine, services, assurances, garage, etc.), durant les cinq années litigieuses, s'élevaient en moyenne à 2'404 fr. 65 par an et par véhicule, étant précisé que l'entreprise disposait de quatorze véhicules. L'ACI soutient que ce raisonnement est erroné, étant donné que cette moyenne représente le total des frais de tous les véhicules de l'entreprise, divisé par le nombre de véhicules; or, de son point de vue, le coût d'une Maserati ne saurait être comparé à celui des autres véhicules de la société. Au vu de ces éléments, le tribunal retient que les charges comptabilisées par la société pour ses frais de véhicules sont relativement peu élevées eu égard au nombre de véhicules qu'elle détenait. Vu la faiblesse des montants enregistrés, il y a lieu d'admettre que les parts privées comptabilisées étaient proportionnées, quand bien même elles sont légèrement inférieures aux normes généralement appliquées en cette matière. Par ces motifs, les reprises effectuées par l'autorité intimée doivent être annulées, si bien qu'il n'y a plus lieu de parler de soustraction fiscale. c) De 1986 à 1990, A. \_\_\_\_\_ SA a pris à sa charge des frais d'entretien (essence, services, assurances et frais de parking) afférent à un véhicule Mercedes (modèle 1974), propriété de D. \_\_\_\_\_, à savoir:

1986	1'951 fr. 75	1987	2'241 fr. 75
1988	2'444 fr. 40	1989	2'497 fr. 15
1990	2'404 fr.	D. _____, qui est le fils de A. _____, a travaillé	

pour l'entreprise en qualité de technicien, puis de contremaître. Du 1er octobre 1987 au 10 mars 1990, il a complété sa formation en effectuant des stages auprès de diverses entreprises concurrentes. Durant cette période, il a néanmoins continué à travailler accessoirement pour la société recourante, sans percevoir toutefois de salaire en espèces. En compensation, A. \_\_\_\_\_ SA continuait de prendre à sa charge les frais de véhicule d'D. \_\_\_\_\_. Dès le 18 mars 1990, D. \_\_\_\_\_ a réintégré la société en qualité d'employé à plein temps. Le 12 décembre 1997, il a acquis une part du capital-actions de A. \_\_\_\_\_ SA. d) Le tribunal retient que la société est parvenue à démontrer que la prise en charge des frais de véhicule d'D. \_\_\_\_\_ correspondait à une contre-prestation de valeur équivalente. En effet, D. \_\_\_\_\_ étant un homme de métier appelé à reprendre l'entreprise de son père, il paraît parfaitement plausible qu'il ait travaillé accessoirement pour la société durant sa période de stage. Ainsi, la prise en charge par la société de ses frais de véhicule, par environ 2'400 fr. par an, constituait un salaire en nature destiné à rétribuer ce travail. Au vu de ces éléments, on ne saurait admettre que cette charge a entraîné un appauvrissement de la société. Partant, les conditions de la distribution de bénéfices dissimulée ne sont pas réunies et cette reprise doit être annulée. 7.

La part de loyer (cf. ch. 10 du tableau des reprises): a) La société recourante est locataire d'un immeuble, sis à \*\*\*\*\*. Ces locaux, dont la surface totale est de 386 m<sup>2</sup>, comprennent des ateliers, un réfectoire, des bureaux, des dépôts et six places de parc extérieures. Le loyer mis à la charge de la société s'élevait en 1985 à 19'155 fr., puis en 1991 à 22'965 fr. Au cours de l'exercice 1992, A. \_\_\_\_\_ est devenu propriétaire de cet immeuble, lequel appartenait précédemment à l'hoirie A. \_\_\_\_\_ (père). La société a alors comptabilisé un loyer annuel de 58'970 fr. Cette augmentation de 34'920 fr. par an, qui prenait effet au 1er janvier 1992, a été créditée sur le compte courant de A. \_\_\_\_\_ le 30 septembre 1992. L'ACI a effectué une reprise de 34'920 fr., au motif qu'il s'agissait d'une distribution de bénéfices dissimulée. L'autorité intimée fait valoir sur ce point que, si le bailleur avait été un tiers, la société n'aurait jamais accepté une hausse de loyer avec effet rétroactif. En effet, le complément de loyer a été enregistré en une fois, le 30 septembre 1992, alors qu'il représentait les loyers échus pour la période du 1er janvier au 30 septembre 1992 (9 x 3'880 fr.). La recourante conteste cette reprise en expliquant que A. \_\_\_\_\_ n'est devenu propriétaire de l'immeuble litigieux qu'en 1992. Selon une attestation de la régie immobilière Chapuis SA du 20 mai 1996, un loyer de 58'320 fr. correspondait aux prix alors généralement pratiqués sur le marché pour un objet de ce type. Par ailleurs, le 12 décembre 1997, A. \_\_\_\_\_ a vendu la totalité du capital-actions de la société. Suite à cette vente, un nouveau contrat de bail a été conclu, fixant le loyer annuel à 61'200 fr., soit un montant supérieur à celui précédemment perçu par A. \_\_\_\_\_. Au demeurant, la recourante précise qu'elle comptabilisait le loyer sur le compte privé de A. \_\_\_\_\_ (n° 2111), lequel était systématiquement mis à jour à la fin de l'exercice comptable. Pour cette raison, l'augmentation du loyer a été créditée le 30 septembre 1992, avec effet rétroactif au 1er janvier de la même année. b) Les loyers qu'une société paie à son actionnaire principal peuvent représenter une distribution de bénéfices dissimulée, lorsque leur montant dépasse la limite qui serait vraisemblablement observée pour la location normale d'objets semblables dans les relations commerciales avec des tiers (Arch. 25, p. 498; 22, p. 388; 14, p. 144; RDAF 1958, p. 77; Känzig, vol. II, n. 89-90, p. 202 - 203). En l'espèce, plusieurs éléments attestent que le loyer exigé par l'actionnaire

correspondait aux prix alors pratiqués sur le marché. En effet, une attestation de la régie immobilière Chapuis SA confirme que ces montants étaient justifiés pour un immeuble de ce type. Au surplus, en janvier 1998, la société a accepté une hausse de loyer, s'élevant depuis lors à 61'200 fr. par an, quand bien même la société n'appartenait plus à A. \_\_\_\_\_ depuis décembre 1997. Partant, les conditions d'une distribution de bénéfices dissimulée ne sont pas remplies. A cet égard, la comptabilisation de la hausse de loyer opérée de manière rétroactive n'est pas un élément décisif permettant, à lui seul, de conclure à l'existence d'une prestation en faveur de l'actionnaire. Par ces motifs, la reprise opérée par l'autorité intimée doit être annulée. 8. L'amortissement du prêt et des intérêts en faveur de F.

\_\_\_\_\_ (cf. ch. 7 et 8 du tableau des reprises): a) Avant de constituer la société A. \_\_\_\_\_ SA en décembre 1982, A. \_\_\_\_\_ exploitait une entreprise de ferblanterie en raison individuelle. Le 1er octobre 1978, A. \_\_\_\_\_ a accordé un prêt à son beau-frère, F. \_\_\_\_\_, de 70'000 fr. portant intérêts à 9 % l'an. Le 28 janvier 1980, A. \_\_\_\_\_ a consenti un deuxième prêt de 50'000 fr., plus intérêts à 9.5 % l'an. Dans les deux cas, un contrat a été passé en la forme écrite. L'opération était destinée au développement des affaires commerciales de F. \_\_\_\_\_, alors administrateur unique de E. \_\_\_\_\_ SA. Cette entreprise avait pour but social la poursuite d'activités dans le domaine du film et de l'audiovisuel. Aux dires des parties, à cette époque, l'entreprise s'était engagée dans un des domaines informatiques les plus prometteurs. En décembre 1982, lors de la constitution de la société A. \_\_\_\_\_ SA, A. \_\_\_\_\_ a fait apport de l'actif et du passif de sa raison individuelle, qui comprenait notamment le solde du prêt consenti à F. \_\_\_\_\_, soit 67'426 fr. 05. Le 30 mars 1983, F. \_\_\_\_\_ a obtenu de A. \_\_\_\_\_ SA deux prêts complémentaires respectivement de 20'000 fr. et de 50'000 fr.; à cette date, le solde du prêt s'élevait au total à 137'426 fr. 05, intérêts non compris. Ces deux prêts supplémentaires avaient fait l'objet d'un contrat écrit prévoyant notamment, comme garantie, le nantissement d'une assurance-vie risque pur de 150'000 fr. et de 170 actions nominatives de E. \_\_\_\_\_ SA de 1'000 fr. chacune. Ce prêt avait été porté à l'actif du bilan de A. \_\_\_\_\_ SA, sous le poste "Prêt F. \_\_\_\_\_". A la clôture de l'exercice 1988, on a assimilé au "prêt F. \_\_\_\_\_" un élément d'actif pour un montant de 60'000 fr. (dont il sera question plus loin sous chiffre 10), portant ainsi ledit prêt à 200'000 fr. Cette erreur a été corrigée l'exercice suivant (en 1989, le prêt "F. \_\_\_\_\_" a été ramené à 137'500 fr.). Dès 1985, F. \_\_\_\_\_ a cessé de s'acquitter des intérêts de sa dette, de sorte que A. \_\_\_\_\_ SA ne les a plus comptabilisés. Le 10 janvier 1991, la société E. \_\_\_\_\_ SA a été déclarée en faillite. Le 14 mai 1991, la faillite personnelle de F. \_\_\_\_\_ a été prononcée. Le 6 mai 1991, A. \_\_\_\_\_ SA a produit dans la faillite de ce dernier une créance de 340'971 fr. 95, comprenant le capital et les intérêts de la dette jusqu'au 30 avril 1991. Le 10 février 1992, l'Office des faillites de Lausanne a délivré à A. \_\_\_\_\_ SA un acte de défaut de biens pour le montant de 346'853 fr. 05. Au cours de l'exercice 1992, la recourante a amorti cette créance en enregistrant une perte sur prêts de 135'942 fr. 60. L'autorité intimée a repris cet amortissement, ainsi que les intérêts non comptabilisés en considérant qu'il s'agissait de distributions de bénéfices dissimulés en faveur d'un proche de l'actionnaire. b) En principe, une société anonyme peut conclure, avec ses actionnaires comme avec n'importe quel tiers, tous contrats de droit civil et commercial que peut impliquer le but social (art. 718 al. 1 CO). Selon le Tribunal fédéral, il s'agit d'une notion large qui embrasse l'ensemble des actes juridiques qui, du point de vue objectif, peuvent, ne fût-ce que de façon indirecte, contribuer à atteindre le but social (ATF 96 II 444); il n'est donc pas nécessaire que ces actes entrent dans l'activité habituelle de l'entreprise (ATF 111 II 284; 96 II 445; 95 II 448). Il s'ensuit

que le prêt qu'une société anonyme accorde à son actionnaire ou à des personnes qui lui sont proches doit être en principe reconnu tant au plan civil que fiscal, pourvu qu'il contribue à atteindre le but social, d'un point de vue objectif, ne serait-ce que de façon indirecte (Rivier, *Réflexions sur le prêt d'une société anonyme à son actionnaire*, Arch. 54, p. 16, et références citées). Cependant, le prêt doit être assimilé à une distribution de bénéfices dissimulée dès qu'il résulte de l'ensemble des circonstances qu'un remboursement du prêt n'a jamais été voulu et que la véritable intention des parties se trouvait ailleurs (RDAF 1984, p. 362). Ainsi, la remise d'une dette ou l'amortissement d'une créance en faveur de l'actionnaire ou d'un proche, qui serait à considérer comme fictive, constitue une distribution de bénéfices dissimulée qui doit être comprise dans le bénéfice imposable (RDAF 1969 p. 278). Pour en décider, il convient de rechercher quelle serait l'attitude d'un tiers indépendant, notamment d'une banque, dans le cas concret (Rivier, *op. cit.*, Arch. 54, p. 24). Selon la jurisprudence, sont des critères déterminants la situation financière du débiteur à l'époque de l'octroi du crédit et la possibilité, à ce moment, de prévoir ou du moins de pressentir les développements économiques ultérieurs (Arch. 64, p. 641; RDAF 1963, p. 117, consid. 2). En outre, il y a lieu de tenir compte de l'existence d'un contrat écrit, d'une garantie lorsqu'il s'agit de montants importants et des possibilités pour le débiteur de payer les intérêts en fonction de ses revenus (RDAF 1961, p. 82; 1963, p. 115; 1969, p. 278; 84, p. 362; Arch. 53, p. 59; 64, p. 641). Enfin, la société doit apporter la preuve de l'échec de tous les moyens mis à sa disposition par le droit positif pour obtenir le remboursement de sa créance; en effet, si la créance se révèle recouvrable, on doit admettre que la société n'aurait pas remis la dette correspondante si le débiteur avait été un tiers étranger à l'actionnaire (RDAF 1969, p. 278; StE 1987 B 72.13.22 n°6; Oberson, *Les pertes commerciales fiscalement déductibles*, Arch. 48, p. 109). c) En l'espèce, il apparaît qu'au moment de l'octroi des crédits, F. \_\_\_\_\_ exploitait une entreprise solvable dont le domaine d'activité pouvait paraître prometteur. Il y a lieu de relever que les contrats de prêt ont tous été passés en la forme écrite. A cela s'ajoute que les intérêts prévus ont été régulièrement acquittés par le débiteur jusqu'en 1985. Au surplus, s'agissant des deux prêts complémentaires octroyés en 1983, les parties avaient prévu des garanties. Enfin, la société a démontré avoir amorti la dette en capital et intérêts seulement après avoir épuisé l'ensemble des moyens de recouvrement à sa disposition. Ces éléments démontrent que l'attitude de la recourante n'a pas été différente de celle qu'aurait adopté un tiers, étranger à la famille A. \_\_\_\_\_. Cette situation d'ensemble permet de conclure que la recourante avait sérieusement envisagé le remboursement du prêt. Il s'ensuit que l'amortissement du capital de la dette et des intérêts se révèle justifié par l'usage commercial. Partant, la reprise de l'amortissement, par 135'943 fr. en 1992, et des intérêts de cette dette doit être annulée.

9. L'amortissement des participations E. \_\_\_\_\_ SA. (cf. ch. 9 du tableau des reprises) a) La société E. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: MMM SA) a été constituée le 23 mars 1989. Son but social principal était la production et la réalisation de supports audiovisuels et de ses procédés. Lors d'une assemblée générale des actionnaires du 19 juin 1989, E. \_\_\_\_\_ SA a modifié sa raison sociale en "E. \_\_\_\_\_ Com SA". Le 10 janvier 1991, la société a été déclarée en faillite. La société recourante prétend avoir acquis, durant l'exercice 1989, des actions de MMM SA pour un montant de 30'000 fr. Cette participation correspondait à 27% du capital-actions, les deux autres actionnaires fondateurs étant F. \_\_\_\_\_ (18%) et G. \_\_\_\_\_ (55%). Pourvue d'un capital social de 110'000 fr. lors de sa création, MMM SA a porté peu après, le 22 août 1989, son capital à 200'000 fr. La recourante n'a pas souscrit à cette augmentation (opérée par compensation de créances), si

bien que sa participation prétendue est tombée à 15%. La recourante a amorti cet actif par le compte de pertes et profits, à raison de 15'000 fr. en 1989, 7'500 fr. en 1990 et 7'500 fr. en 1991. L'ACI a repris ces amortissements en considérant qu'il s'agissait d'une distribution de bénéfices dissimulée. A l'appui de sa thèse, elle fait valoir que l'acte constitutif, acte notarié Jean-Jacques de Luze, et le registre des actions de MMM SA désignent A. \_\_\_\_\_ (et non A. \_\_\_\_\_ SA) comme le membre fondateur de la société. En outre, il ressort d'une pièce intitulée "renseignements communiqués par le Registre du commerce" adressée à l'Administration fédérale des contributions qu'en date du 2 juin 1989, A. \_\_\_\_\_ était actionnaire de la société. Enfin, la requête de faillite du 12 décembre 1990 de MMM SA, adressée par l'agent d'affaires breveté Jacques Lauber au Président du Tribunal du district de Lausanne, précise que A. \_\_\_\_\_ détenait 15% des actions. Au vu de ces éléments, l'autorité intimée soutient que A. \_\_\_\_\_ était actionnaire à titre privé de MMM SA, mais qu'il aurait décidé de transférer les actions à sa société, après s'être aperçu que la situation financière de MMM SA se dégradait. Enfin, l'ACI fait valoir que le but social de A. \_\_\_\_\_ SA ne lui permettait pas de participer aux affaires de MMM SA. La recourante conteste cette argumentation en faisant valoir que l'acte constitutif de MMM SA était entaché d'une erreur de plume, en ce sens que le membre fondateur était la société A. \_\_\_\_\_ SA, et non A. \_\_\_\_\_. Dans un projet de lettre du 17 décembre 1997, le notaire Jean-Jacques de Luze a relevé que les éléments qu'il avait à sa disposition lors de la constitution de la société démontraient de façon claire que la société A. \_\_\_\_\_ SA était en réalité le souscripteur économique des actions MMM SA. Par ailleurs, dans une déclaration écrite produite au dossier, G. \_\_\_\_\_, administrateur de MMM SA, confirme que A. \_\_\_\_\_ SA était actionnaire de la société. A l'appui de sa thèse, la recourante a également produit une convention, signée le 22 mars 1989 (soit la veille de la constitution de MMM SA) aux termes de laquelle A. \_\_\_\_\_ SA s'engageait à souscrire 30 actions de 1'000 fr. Le 10 avril 1989, les actionnaires de MMM SA ont signé une convention par laquelle F. \_\_\_\_\_ a cédé une partie de ses actions à H. \_\_\_\_\_; cette convention indique sous la rubrique "répartition finale des actions" que A. \_\_\_\_\_ SA détient 30 actions. A cela s'ajoute que le certificat d'actions du 22 août 1989 désigne également A. \_\_\_\_\_ SA comme le titulaire des droits de participation. En outre, l'art. 6 al. 2 des statuts de MMM SA prévoyait expressément que la société pouvait reprendre du matériel de A. \_\_\_\_\_ SA, pour un montant de 60'000 fr. maximum. Enfin, peu après sa constitution, MMM SA a acquis du matériel par un contrat de leasing financier conclu le 22 mars 1989 avec ALF Aufina Leasing Factoring SA. Une caution solidaire a été requise des quatre actionnaires en fonction du pourcentage de leurs participations. L'acte notarié instrumenté le 10 avril 1989 établit que A. \_\_\_\_\_ SA a déclaré se porter caution solidaire de la société MMM SA envers Aufina Leasing Factoring SA pour 96'624 fr. au maximum, étant précisé que ce montant correspondait au 15% du prêt total. Le recourante allègue encore que la libération de ces trente actions a été comptabilisée par la société le 15 février 1989. Le tribunal relève sur ce point que les écritures comptables à cette date sont libellées "Prêt E. \_\_\_\_\_" (dans les comptes 1041 Actions E. \_\_\_\_\_ et 1020 c.c. BCV). Les actions MMM SA ont figuré à l'actif du bilan de A. \_\_\_\_\_ SA dès 1989. S'agissant de la finalité commerciale de cet investissement, la recourante explique que la clientèle de MMM SA était essentiellement composée d'industriels et de commerçants auprès desquels la société A. \_\_\_\_\_ SA espérait trouver des débouchés professionnels. En effet, à cette époque, le marché de l'immobilier était en crise, de sorte que A. \_\_\_\_\_ SA était contrainte de diversifier ses activités. Grâce à sa participation dans MMM SA, la recourante a pu

notamment entrer en relation d'affaires avec H. \_\_\_\_\_; le chiffre d'affaires réalisé grâce à cette collaboration s'évaluerait à plus de 160'000 fr. (ce qui ressort des pièces produites au dossier). La recourante soutient ainsi que l'acquisition de cette participation, puis son amortissement dès 1989, étaient parfaitement justifiés d'un point de vue commercial. b) Les participations durables représentent des immobilisations pour leur détenteur qui, s'il s'agit d'une société anonyme, ne doit pas les évaluer à un montant supérieur à leur prix d'achat ou de revient (art. 665 a al. 1 CO; Rivier, op. cit., p. 219). Dans la mesure où elles subissent une moins-value durable, elles doivent faire l'objet d'amortissements correspondant (art. 62 al. 3 LIFD; ATF 119 Ib 122, consid. 3c; RDAF 1960, p. 18; Känzig, op. cit., ad Art. 49 al. 1 litt. b, p. 247, n.123, p. 356, n. 250, ad litt. c, p. 431, n. 334; Cagianut, Höhn, Unternehmenssteuerrecht, Bern, 1989, § 13, 33.42, p. 434) L'origine de la moins-value est sans incidence sur l'obligation qu'a la société de procéder aux amortissements nécessaires (art. 665, 667, 669 et 960 al. 2 CO). En droit fiscal, dans la mesure où la participation a perdu de sa valeur, l'amortissement est justifié et doit être admis par le fisc. Toutefois, selon la jurisprudence, une société anonyme fait une distribution de bénéfices dissimulée, lorsqu'elle amortit des participations d'une entreprise touchant de près l'actionnaire, acquises à leur valeur nominale, mais pouvant être reconnues comme sans valeur au moment de l'achat (RDAF 1964, p. 171). En effet, l'amortissement d'actifs comptables purement fictifs n'est pas justifié par l'usage commercial et ne peut donc être reconnu (Arch. 32, 323; 30, 192; ATF 62 I 159; 74 I 62; cf. également Känzig, vol II, p. 206, n. 93; Rivier, op. cit. p. 270). Il en est de même si la société amortit au débit de son propre compte des avoirs dépréciés qu'elle administre fiduciairement pour son actionnaire (RDAF 1956, p. 191). c) En l'occurrence, le tribunal constate en premier lieu qu'en 1989, le marché de l'immobilier subissait une importante récession. Afin de faire face à ce contexte économique, les entreprises du bâtiment devaient raisonnablement chercher à diversifier leurs activités. Partant de ce constat, on ne saurait suivre l'argumentation de l'autorité intimée qui soutient que le but social de la recourante ne lui permettait pas d'acquérir une participation dans une société telle que MMM SA. On relève encore à cet égard, qu'en droit fiscal, il n'est pas nécessaire que l'actif amorti soit étroitement lié à l'exercice de l'activité sociale, mais il suffit qu'il soit issu de mesures dont l'objectif était bien de favoriser et de développer l'entreprise (ATF 70 I 250). En revanche, la difficulté du cas d'espèce provient du fait que l'acte notarié, ainsi que le registre des actions de MMM SA désignent A. \_\_\_\_\_ et non A. \_\_\_\_\_ SA comme membre fondateur de la société. Sur ce point, le tribunal tient pour décisif que A. \_\_\_\_\_ SA, d'une part, a porté à l'actif de son bilan dès 1989 les participations MMM SA et, d'autre part, qu'elle s'est acquittée du prix des actions avant même la constitution de MMM SA. Ces deux écritures comptables - au regard des autres éléments concordants déjà relevés - permettent de considérer que c'est bien la personne morale A. \_\_\_\_\_ SA qui a acquis les droits de participation, comme elle s'y était d'ailleurs engagée par convention du 22 mars 1989. Il y a donc lieu d'admettre que la participation au capital de MMM SA constituait un actif social et non un actif fictif administré par la société pour le compte de son actionnaire. Il reste ainsi à examiner si l'amortissement de ces participations était justifié d'un point de vue commercial. L'instruction a permis d'établir que ces actifs se sont dépréciés, puisque la situation financière de MMM SA s'est rapidement détériorée. Or, aucun élément ne permet de conclure que la recourante aurait pu reconnaître que ces participations étaient sans valeur au moment de leur acquisition. Au contraire, le domaine d'activité de MMM SA pouvait être pressenti comme un marché prometteur. Par ces motifs, il y a lieu d'admettre que

l'amortissement des participations de MMM SA ne constituait pas une distribution de bénéfices dissimulée. Dès lors, la reprise des amortissements effectuée par l'autorité intimée doit être annulée. 10.

L'amortissement du "prêt" consenti en faveur de E. \_\_\_\_\_ SA, les intérêts et pertes sur clients (cf. ch. 7 et 8 du tableau des reprises): a) Par contrat du 5 août 1988, E. \_\_\_\_\_ SA a vendu à A. \_\_\_\_\_ SA du matériel de cinéma pour un prix de 60'000 fr., acquitté au moyen de trois chèques respectivement de 53'000 fr., de 1'000 fr. et de 6'000 fr. Par contrat du 22 mars 1989, E. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: MMM SA) en formation s'est engagée à racheter le matériel de cinéma appartenant à A. \_\_\_\_\_ SA, pour un montant de 60'000 fr., payable par acomptes mensuels de 1'000 fr. dès le 1er septembre 1989, "si le budget le lui permettait". (Ce matériel - a-t-on expliqué à l'audience - constituait une partie de l'équipement nécessaire à la recherche de procédés audiovisuels poursuivie par MMM SA). Il était également prévu que A. \_\_\_\_\_ SA remettrait du matériel de cinéma en location à MMM SA moyennant un loyer de 300 fr. par mois. Le 31 mars 1989 a été constituée MMM SA, dont les statuts confirmaient à l'art. 6 qu'elle "pourra également reprendre le matériel de cinéma de A. \_\_\_\_\_ SA, à Lausanne pour un montant maximum de soixante mille francs (60'000 fr.)". Comme il avait été prévu que ce matériel serait immédiatement revendu à MMM SA, A. \_\_\_\_\_ SA l'a porté à l'actif du bilan de l'exercice 1988 au poste libellé "Prêt F. \_\_\_\_\_/E. \_\_\_\_\_". Or, MMM SA ne s'est jamais acquittée du prix de vente, de sorte que la recourante est restée propriétaire de ce matériel qu'elle a amorti à raison de 12'000 fr. en 1989, 12'000 fr. en 1990, 12'000 fr. en 1991 et 24'000 fr. en 1993 (charges enregistrées dans le compte "Amortiss. Mach. out. mob."). Il convient de préciser qu'en 1992, aucun amortissement n'a été enregistré en raison des difficultés financières de la recourante. Le 2 février 1996, A. \_\_\_\_\_ SA a vendu ledit matériel de cinéma pour le prix de 5'500 fr. S'agissant des loyers, MMM SA les a régulièrement payés jusqu'au 30 novembre 1990. Depuis lors, les mensualités ont cessé d'être payées, de sorte que A. \_\_\_\_\_ SA a enregistré une perte sur client de 2'987 fr. en 1991 et de 2'937 fr. en 1992. L'ACI a repris l'ensemble des amortissements, ainsi que les deux pertes sur clients (qui figurent sous la rubrique E. \_\_\_\_\_ au ch. 7 du tableau des reprises) en faisant valoir qu'il s'agissait d'une distribution de bénéfices dissimulée. Au vu des éléments dont elle disposait, l'autorité intimée avait considéré, à tort, qu'il s'agissait de l'amortissement d'une créance de 60'000 fr. à l'encontre de MMM SA (et non d'un actif). Pour cette raison, l'ACI avait également repris des "intérêts sur prêts - E. \_\_\_\_\_ SA" (ch. 8 du tableau des reprises). Vu les explications apportées à l'audience par la recourante, l'ACI a renoncé aux reprises relatives aux intérêts. En revanche, elle a maintenu la reprise concernant l'amortissement du matériel de cinéma. b) La société anonyme doit évaluer ses actifs immobilisés au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires (art. 665 CO). Ainsi, le droit commercial exige une correction comptable des actifs sociaux au moins dans la mesure où une dépréciation est intervenue. En droit fiscal, l'amortissement est déductible s'il correspond à la constatation comptable de la moins-value subie par un élément de l'actif immobilisé pendant l'exercice (Arch. 32, p. 271). Ainsi, à condition qu'ils soient comptabilisés et conformes aux principes généralement acceptés en matière de comptabilité commerciale, les amortissements constituent des charges de l'entreprise (art. 62 LIFD, 49 al. 1 let. c AIFD, 55a LI) déductibles du bénéfice. Vu les éléments établis en cours d'instruction, il ne fait aucun doute que l'amortissement comptabilisé par la recourante concernait un actif social. En effet, l'acquisition de ce matériel s'explique au regard de la diversification recherchée par la recourante. Pour les motifs exposés ci-dessus (au consid. 9), il y a lieu de considérer que

cette opération entrant dans le but commercial de A. \_\_\_\_\_ SA. Partant, il convient d'admettre qu'il s'agit d'un amortissement justifié par l'usage commercial et donc d'une charge de l'entreprise déductible. Il s'ensuit que la reprise effectuée par l'autorité intimée doit être annulée. c) S'agissant des pertes relatives aux loyers impayés par MMM SA, il y a lieu de relever qu'en droit fiscal, une perte sur clients est déductible du bénéfice net à condition qu'elle soit réelle, liée à l'exploitation commerciale, conforme au principe de la périodicité et dûment comptabilisée (Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, Arch. 48, p. 108 et références citées). On doit admettre son caractère effectif si le contribuable démontre qu'il a mis en oeuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier à l'encontre de son débiteur. La proportionnalité des moyens utilisés joue un rôle; on ne saurait exiger de l'intéressé qu'il engage des procédures ni qu'il aille jusqu'au bout des actions judiciaires quand sa créance est d'importance relative ou s'il apparaît que cette procédure entraînera vainement des frais supplémentaires. Ainsi, il est excessif d'exiger du créancier un acte de défaut de biens pour admettre une perte sur débiteur, alors qu'un concordat est en voie de négociation ou que diverses poursuites n'ont rien donné (Revue fiscale 1965, p. 93). Pour les motifs déjà exposés, cette créance de loyer s'inscrit dans le programme de diversification poursuivie par l'entreprise. La comptabilisation des pertes apparaît ici bien dictée par des raisons commerciales objectives et non par un rapport de dépendance entre la créancière et sa débitrice. La perte étant déductible, la reprise doit être annulée, comme l'admet en définitive l'autorité intimée elle-même. 11. La perte sur prêt E. \_\_\_\_\_ Com SA, les intérêts de ce prêt (cf. ch. 7 et 8 du tableau des reprises): a) Dans le courant de l'année 1990, la société MMM SA a connu d'importantes difficultés financières. La même année, A. \_\_\_\_\_ SA lui a accordé un prêt de 100'170 fr. 70. La recourante justifie cet investissement en expliquant qu'en raison de sa participation dans MMM SA, elle s'est vue contrainte de lui apporter un soutien financier. En effet, l'origine des difficultés de MMM SA provenait principalement des coûts occasionnés par le leasing financier conclu avec Aufina Leasing Factoring SA. Or, une caution solidaire avait été requise de A. \_\_\_\_\_ SA à concurrence de 96'624 fr. Dès lors, la recourante soutient qu'elle devait fournir des liquidités à MMM SA, afin d'éviter que la faillite du débiteur principal n'entraîne celle de la caution. Le prêt consenti à MMM SA n'a jamais été remboursé, ladite société ayant été déclarée en faillite le 10 janvier 1991. Dès lors, A. \_\_\_\_\_ SA a effectué un premier amortissement de cette dette en 1991, par 19'670 fr. 60 (enregistré par le compte de pertes et profits, n°800), le solde ayant été amorti en 1993. b) De jurisprudence constante, une société qui accorde un prêt à son actionnaire ou à une personne qui lui est proche effectue une prestation appréciable en argent, si au moment de l'octroi du crédit la situation financière du débiteur ne permettait sérieusement pas d'envisager son remboursement ou si les développements économiques ultérieurs étaient susceptibles d'être connus ou présumés (Arch. 64, p. 641; RDAF 1969, p. 278; StE 1987 B 72.13.22 n°6; Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, Arch. 48, p. 109 et 119). Ainsi, lorsque l'abandon de créance est dicté, non par des raisons commerciales, mais de dépendance entre l'actionnaire et la société débitrice, la renonciation totale ou partielle n'est fiscalement pas déductible. c) En l'occurrence, la recourante détenait 15% du capital-actions de MMM SA. Au moment de l'octroi du prêt, étaient également actionnaires de cette société: F. \_\_\_\_\_, beau-frère de A. \_\_\_\_\_, à raison de 42.5%, G. \_\_\_\_\_, à raison de 30%, et H. \_\_\_\_\_, à raison de 12.5%. Cette répartition du capital permet de douter qu'au moment de l'amortissement du prêt, MMM SA puisse être considéré comme un proche de A. \_\_\_\_\_ SA. Quoi qu'il en

soit, le tribunal relève que le prêt était destiné à désintéresser les créanciers de MMM SA. On peut tenir à tout le moins pour plausible qu'à la date de l'octroi du crédit, la recourante pouvait encore sérieusement s'attendre à obtenir le remboursement de sa créance et, de surcroît, éviter le paiement de la caution. Le prêt apparaît ainsi, dans les circonstances de l'époque, justifié par des motifs commerciaux. Partant, il y a lieu d'admettre que l'amortissement de cette créance, effectué après la faillite de MMM SA en 1991, se révèle légitime d'un point de vue commercial. Dès lors, les reprises opérées sur ce poste par l'autorité intimée - y compris celles qui concernent les intérêts à comptabiliser sur ce prêt - doivent être annulées. 12.

En conclusion, les reprises suivantes sont abandonnées en tant qu'elles concernent: - les parts privées aux frais de véhicule pour A. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ (chiffre 4 du tableau des reprises, consid. 6); - la part de loyer de l'immeuble sis\*\*\*\*\* (chiffre 10 du tableau des reprises, consid. 7); - l'amortissement du prêt et des intérêts dus par F. \_\_\_\_\_ (chiffres 7 et 8 du tableau des reprises, consid. 8); - l'amortissement des participations E. \_\_\_\_\_ SA/E. \_\_\_\_\_ Com SA (chiffre 9 du tableau des reprises, consid. 9); - l'amortissement d'un actif de 60'000 fr., comptabilisé de manière incorrecte sous le poste "Prêt F. \_\_\_\_\_/E. \_\_\_\_\_", les intérêts sur le prétendu prêt et les pertes sur clients "E. \_\_\_\_\_" (chiffres 7 et 8 du tableau des reprises, consid. 10); - la perte sur prêt E. \_\_\_\_\_ Com SA et les intérêts sur ce prêt (chiffres 7 et 8 du tableau des reprises, consid. 11). 13.

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le deuxième objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre de la recourante. 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<sup>er</sup> 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 93/161 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 91/076 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. 14. Il s'agit d'examiner les amendes prononcées à l'encontre de la recourante, en tenant compte des développements qui précèdent. a) Pour ce qui est des circonstances personnelles, outre la situation financière de la recourante décrite en cours d'audience, le Tribunal retiendra les 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. 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 demeure en revanche applicable. ba) Le coefficient de l'amende arrêté par l'autorité intimée pour les périodes 1987-88 et 1989-90 correspond à environ 1 fois le montant de l'impôt soustrait. L'amende prononcée pour tentative de soustraction durant les périodes 1991-92 et 1993-94 correspond à un coefficient d'environ 0.5. Sur ce point, l'autorité intimée a expliqué en cours d'audience avoir commis une erreur en ce sens que l'amende n'a sanctionné, pour la période 1991-92, que la reprise afférente aux ristournes et, pour la période 1993-94, que celles relatives aux ristournes et aux loyers. bb) Vu les considérants qui précèdent, pour la période fiscale 1987-88, seules les ristournes non déclarées et les frais de bateaux pris en charge par la société constituent des cas de soustractions fiscales intentionnelles. Le coefficient de 1 fixé par l'autorité intimée se révèle proportionné et devrait être confirmé. Cependant, compte tenu des reprises annulées, le bénéfice net imposable de la recourante rectifié est nul, l'entreprise ayant clôturé l'exercice 1986 par une perte déclarée (avant corrections) de 70'075 fr. Dès lors, se pose la question de savoir si une amende doit être néanmoins prononcée. On relève que les conditions objectives de la soustraction fiscale sont réalisées si le contribuable ne déclare pas des éléments imposables et si, de la sorte, il soustrait à l'Etat des impôts normalement dus (Oberson, Droit fiscal suisse, p. 462, n.15). Ainsi, le comportement fautif du contribuable doit avoir pour conséquence une absence de taxation ou une taxation incomplète (Ryser/ Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 373). Or, en droit pénal général, alors même que certains éléments constitutifs de l'infraction ne sont pas réalisés, celle-ci demeure punissable en vertu de l'art. 22 al. 1 CP. En effet, selon cette disposition, celui qui, comme en l'espèce, poursuit jusqu'au bout son activité coupable, mais sans atteindre le résultat nécessaire pour que le crime ou le délit soit réalisé, commet un délit manqué. Dans ces conditions, la peine doit être réduite (art. 22 al. 1 CP, ATF 121 IV 49 consid.1). Cependant, en droit fiscal, l'amende doit être fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. Il s'ensuit qu'aucune sanction ne peut être prononcée quand la créance d'impôt est nulle, ce qui est précisément le cas ici pour la période fiscale 1987-88. Comme

le montre le cas de la recourante, cette solution ne conduit pas nécessairement à l'abandon de toute sanction, mais à reporter l'effet de la soustraction sur la période suivante. Pour la période 1989-90, seules les ristournes, l'indemnité de service militaire et les frais de bateaux pris en charge par la société relèvent de la soustraction intentionnelle. Ici également, le coefficient de 1 appliqué dans la décision attaquée doit être confirmé. Il appartiendra donc à l'autorité intimée de calculer le montant de l'amende sur les éléments soustraits, en tenant compte du report de la perte des exercices antérieurs. S'agissant de la période fiscale 1991-92, seules les ristournes non déclarées, les frais de représentation forfaitaires de A. \_\_\_\_\_, l'absence de parts privées aux frais de véhicule de Mme A. \_\_\_\_\_ et la comptabilisation des frais de bateaux constituent des cas de soustraction fiscale intentionnelle. S'agissant de tentative, le coefficient de l'amende doit être arrêté à 0.5 fois le montant de l'impôt soustrait. Concernant la période 1993-94, seules les ristournes non déclarées, l'absence de parts privées aux frais de véhicule de Mme A. \_\_\_\_\_ et les frais de bateaux pris en charge par la société relèvent de la soustraction intentionnelle. S'agissant comme ci-dessus de tentative, le coefficient de l'amende doit être fixé à 0.5 fois le montant de l'impôt soustrait. c) Pour ce qui est des amendes cantonales et communales, l'autorité intimée a fait application ici encore du barème interne de l'administration. Les éléments repris et la qualification des soustractions commises doivent être admis en droit cantonal exactement de la même manière qu'en droit fédéral. S'agissant de la période 1987-88, vu les reprises annulées, le bénéfice imposable de la recourante est nul. Le raisonnement exposé plus haut à propos de l'art. 175 LIFD s'applique au droit vaudois: comme aucun impôt n'a été soustrait, aucune amende ne peut être prononcée. Concernant la période 1989-90, la qualification de soustraction intentionnelle a été retenue, mais il s'agit d'une soustraction légère. Aussi convient-il de confirmer le coefficient de l'amende fixé par la décision attaquée, égal à 0.8 fois le montant de l'impôt soustrait. L'autorité intimée est donc invitée à recalculer le montant de l'amende sur les éléments soustraits (ristournes, indemnité de service militaire et frais de bateaux) en tenant compte du report de la perte des exercices précédant la période. S'agissant des périodes 1991-92 et 1993-94, il appartiendra à l'autorité intimée de calculer la majoration de 10% des taxations conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. De même, l'autorité intimée est invitée à arrêter à nouveau la répartition cantonale et communale des compléments d'impôts et des amendes. 15. Vu le sort du litige, un émolument fixé au montant réduit de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante. Les conclusions de la recourante étant en grande partie admises, il se justifie de lui allouer des dépens réduits arrêtés à 3'000 fr. Il est pris compte dans la fixation de l'émolument et des dépens du fait que la recourante a produit la veille de l'audience des pièces essentielles à la compréhension des rapports entre la société et E. \_\_\_\_\_ SA.