

## **VD\_OMNI FI.1996.0085 vom 12. Dezember 2002**

VD Tribunal cantonal, 2002-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1996.0085](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0085)

FR: VD\_OMNI FI.1996.0085 du 12 décembre 2002

IT: VD\_OMNI FI.1996.0085 del 12 dicembre 2002

### **Regeste**

c/Département des finances et l'ACI | Reprises dans les revenus du fils de l'actionnaire, employé par la société de son père (ayant trait à la prise en charge par la société de primes d'assurance-vie du fils, au versement de frais sans justificatifs et à l'usage gratuit d'un véhicule d'entreprise à des fins privées) partiellement confirmées. Dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouveau calcul des amendes.

### **Erwägungen**

#### **E. 2**

La loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et, en droit cantonal et communal, la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon la jurisprudence constante du tribunal de céans, la détermination des éléments imposables est arrêtée selon le droit en vigueur au moment de la taxation, soit en l'espèce selon l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) pour l'impôt fédéral, et selon la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) pour l'impôt cantonal et communal, alors que le droit applicable pour juger s'il y a soustraction est déterminé conformément au principe du droit pénal visant à appliquer la loi la plus favorable (principe de la *lex mitior*; FI 99/0017 du 4 juillet 2001, FI 99/0016 et FI 99/0020 du 19 décembre 2000, ainsi que les arrêts cités). 3.

Le recourant conteste l'ensemble des reprises et, par voie de conséquence, leur qualification de soustraction fiscale et les amendes y relatives. a) En droit fiscal suisse, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de profits et pertes (art. 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD et 54 al. 1 aLI). Il comprend notamment tous les 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 et 54 al. 1 lettre b aLI), 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, 58 al. 1 lettre b LIFD et 54 al. 1 lettre c aLI). b) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable (art. 49 al. 1 lettre b AIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. 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, ad art. 49, n. 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 (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, p. 177 ss). 4.

a) Les prestations appréciables en argent peuvent également être constitutives d'une soustraction d'impôt - ou, si la taxation n'est que provisoire, d'une tentative de soustraction d'impôt au sens de l'art. 176 LIFD (disposition reprise à l'art. 243 LI dans le droit cantonal révisé le 4 juillet 2000) - voire d'une infraction aggravée d'usage de faux en matière fiscale (art. 130 bis AIFD, 129 bis aLI); le Tribunal administratif ne peut tenir compte de cette dernière circonstance que dans la fixation de l'amende, ce pour autant qu'il retienne l'existence d'une soustraction qualifiée. b) 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 quant 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 ses 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). c)

En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, l'ancienne 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 aLI consacrait 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. La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, consacre à ses art. 242 et 243 une solution calquée sur les dispositions correspondantes du droit fédéral, les art. 175 et 176 LIFD. En particulier, la nouvelle introduit la notion de tentative de soustraction (art. 243 LI), qui requiert - comme en droit fédéral - une intention (BGC, mai 2000, p. 852). 5. Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner les reprises contestées par le recourant. Elles portent sur les prestations suivantes : - l'usage gratuit d'un véhicule d'entreprise à des fins privées; - le versement par la société de frais de représentation non justifiés; - la prise en charge par la société de primes d'assurance dont le recourant était à la fois le preneur et le bénéficiaire. 5.1. L'usage gratuit d'un véhicule d'entreprise à des fins privées

Sur la base des vérifications comptables effectuées auprès de la société Z. \_\_\_\_\_ SA, l'administration fiscale est arrivée à la conclusion que X. \_\_\_\_\_ a bénéficié de l'usage gratuit d'un véhicule d'entreprise. Il ressort des questionnaires produits (mentionnés dans la partie faits, lettre G) que le véhicule utilisé habituellement par le recourant à titre professionnel était une 2\*\*\*\*\*. A titre privé, il possédait une moto, qu'il utilisait pour se rendre de son domicile à son lieu de travail et parfois pour son activité professionnelle, ainsi qu'une voiture de collection de marque 1\*\*\*\*\*. Certaines factures privées de la moto du recourant étaient prises en charge par la société. Ces prestations n'étaient pas indiquées dans la rubrique "auto d'entreprise" des certificats de salaire du recourant. Les explications fournies par le recourant en cours d'audience à ce sujet ont convaincu le tribunal : la proximité du domicile et du lieu de travail (moins d'un demi-kilomètre), l'utilisation pour autant que possible d'un véhicule privé (sa moto) pour se rendre au travail et parfois aussi pour se déplacer sur les chantiers, la détention en outre d'une 1\*\*\*\*\* pour les loisirs, permettent de supprimer la reprise de 2'400 fr. par année de 1989 à 1992. 5.2. Le versement par la société de frais de représentation non justifiés

Considérant que le recourant ne pouvait se prévaloir d'un devoir permanent de représentation, l'autorité intimée a procédé à une reprise pour un montant de 7'200 fr. par année de 1989 à 1992. Ce montant versé par la société à titre d'indemnité forfaitaire pour frais de représentation n'a pas donné lieu à une reprise dans les comptes de Z. \_\_\_\_\_ SA : se fondant sur une jurisprudence de l'ancienne commission de recours en matière d'impôt (CCR du 6 juin 1991), l'Administration fiscale a qualifié cette indemnité de complément de salaire pour l'ajouter à la rémunération brute du contribuable. Selon les explications fournies par le recourant en cours d'audience, ces frais étaient justifiés par le fait que, destiné à succéder à son père à la tête de la société, il prenait une part de plus en plus active

dans la représentation, notamment pour se faire connaître auprès des architectes, des maîtres d'état et des maîtres d'ouvrages. A cet égard, les "directives concernant les certificats de salaire" émises par l'Administration cantonale des impôts traitent des indemnités forfaitaires pour frais de représentation (Revue fiscale 1986, p. 586). Elles distinguent 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 si deux conditions cumulatives sont réunies. D'une part, le règlement de l'entreprise doit prévoir expressément le remboursement des dépenses professionnelles aux collaborateurs sous la forme d'une indemnité forfaitaire. D'autre part, 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 93/0154, consid. 2, du 9 janvier 1995; Revue fiscale, 1986, p. 588). Lorsque ces conditions sont réunies, l'administration fiscale admet que le versement d'une indemnité forfaitaire est justifiée d'un point de vue commercial. Par voie de conséquence, 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 (RDAF 1987, p. 33; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundesteuer), 2ème éd., Bâle 1982, ad art. 22bis, n. 24, p. 697). En l'occurrence, la société Z. \_\_\_\_\_ SA n'a pas établi de règlement d'entreprise. Toutefois, dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif (FI 93/148 du 28 décembre 1994, cons. 3) s'est montré moins exigeant s'agissant des frais versés aux administrateurs (FI 93/154 du 9 janvier 1995; FI 95/016 du 15 janvier 1996, cons. 1 f.). Il a admis le caractère déductible d'une indemnité forfaitaire pour les frais encourus par un administrateur, même en l'absence de règlement d'entreprise, tout au moins lorsque l'entreprise concernée est à même de démontrer l'existence et le montant approximatif des frais. Si le contribuable ne parvient pas à démontrer que les indemnités versées correspondent à des frais effectifs, celles-ci seront considérées comme non conformes à l'usage commercial et traitées comme un salaire occulte au sens des art. 21 al. 1 lettre c, 49 al. 1, lettre b AIFD et 20 al. 1 lettre 2 aLI (Arch. 55, p. 624; Arch. 36, 145; RDAF 1988, p. 400; Känzig, op. cit., ad art. 49, n. 55, p. 345; Masshardt, op. cit., ad art. 49, n. 21, p. 288; Rivier, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 269). En l'espèce, on constate que le père du recourant, M. X. \_\_\_\_\_, né en \*\*\*\*\*, avait atteint l'âge de 65 ans en 1989; il est dès lors logique que le fils ait été amené à prendre une part de plus en plus active dans la société, notamment en se faisant connaître auprès de la clientèle acquise ou future. Les déclarations d'impôt produites dans le cadre du recours interjeté par le père montrent que celui-ci n'a plus prélevé de salaire de la société Z. \_\_\_\_\_ SA au cours des exercices 1991 et 1992. Le tribunal admet dès lors que le recourant X. \_\_\_\_\_, qui avait secondé son père en 1989 et 1990, a assumé la première place dans l'entreprise au cours des deux années suivantes, devenant ainsi l'administrateur de fait de la société. Cette différence de position justifie un traitement distinct pour la dernière période fiscale. Dès lors, la reprise de 7'200 fr. par année sur les exercices 1989, 1990 sera maintenue; en revanche, elle sera abandonnée pour les années de calcul 1991 et 1992. Pour cette dernière période fiscale, il conviendra par conséquent de supprimer la déduction de 1'700 fr. par année portés sous chiffre 12c de la déclaration d'impôts 1993-1994. 5.3. La prise en charge par la société de primes d'assurance dont le

recourant était à la fois le preneur et le bénéficiaire. Lors du contrôle des comptes, l'autorité intimée a constaté que la société avait pris à sa charge des primes d'assurances-vie, dont le preneur d'assurance, la personne assurée et le bénéficiaire étaient X.\_\_\_\_\_. Selon le recourant, ces contrats d'assurance étaient conclus dans le cadre "d'échanges commerciaux", soit aux fins d'obtenir des contrats des compagnies concernées. Le père du recourant, quant à lui, a expliqué en audience que les primes à la charge de la société tenaient lieu de rémunération supplémentaire pour les activités de son fils dans l'entreprise. Or, une société ne peut pas comptabiliser dans ses charges des primes d'assurance dont elle n'est pas la bénéficiaire. (Känzig, op. cit., ad 49, n. 84, p. 190; FI 96/0063 du 31 mars 1999, consid. 3b; FI 96/0068 du 13 juillet 2000, consid. 9b, qui cite en outre StR 46, 1991, p. 374; FI 01/0087 du 8 mars 2002). N'étant ni preneur ni bénéficiaire de ces assurances, la société a diminué son résultat d'exploitation par des frais généraux qui constituaient en réalité des charges privées. L'administration fiscale considère ces frais comme une forme de revenu pour le recourant; le témoignage du père de ce dernier - qui évoque l'idée d'un supplément de rémunération - vient conforter la position de l'administration, à laquelle le tribunal se rallie également. Les reprises portant sur 2'968 fr. par année de 1990 à 1992 et de 3'640 fr. par année en 1991 et 1992 sont dès lors maintenues; la soustraction intentionnelle est retenue dès lors que le caractère de dépense privée était reconnaissable pour la société, comme pour le bénéficiaire. 6.

En définitive, la correction porte sur les chiffres 1 et 2 - pour les années de calcul 1989 à 1992 - du tableau des reprises, qui se présente dès lors comme il suit : Tableau des reprises Périodes fiscales 1991-1992 1993-1994 Année de calcul

1991	1992	Total des reprises corrigées	1989	1990
7'200.-	10'168.-	6'608.-	6'608.-	6'608.-
période:			8'684.-	

Le calcul du revenu imposable prendra en compte la correction à apporter sous chiffre 12c de la déclaration d'impôt (la déduction annoncée pour les "autres frais professionnels" étant supprimée dans les années de calcul 1991, 1992) ainsi qu'une éventuelle réduction pour contribuable modeste, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal. 7.

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le dernier objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre du recourant. a) En matière d'impôt fédéral direct, la sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. L'art. 175 LIFD prévoit une amende équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Cette disposition est entrée en vigueur le 1 er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995 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). b) En matière d'impôts cantonal et communal, 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). Le droit cantonal, selon la loi de 1956, ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, mais l'art.

128 al. 2 lettre a aLI 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). Ces dispositions déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Pour l'impôt cantonal et communal (toujours sous l'empire de la loi de 1956), l'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives non publiées concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives ont été légèrement remaniées en août 1992, en même temps qu'a été réglée la question de la délégation de compétence du Département des finances à l'ACI, approuvée par le Conseil d'Etat. Elles distinguent les cas de soustraction simple et qualifiée et précisent 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 récurrence éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. Elles comprennent un tableau récapitulatif (barème), destiné à servir de guide à la fixation des amendes. Les modifications opérées en 1992, après l'éclatement de l'affaire dite "des ristournes", contiennent une recommandation particulière pour fixer les amendes en relation avec cette affaire : "... Compte tenu de la double imposition société/actionnaire et de la perception d'un impôt anticipé non récupérable, avec amende, le Département des finances retiendra comme normes générales les quotités d'amendes minimales" . Ces directives, internes à l'administration fiscale cantonale, ne sauraient avoir force de loi, mais il a été admis qu'elles constituaient une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Il reste que pour arrêter le montant de l'amende, l'autorité fiscale ne peut faire abstraction des dispositions générales du droit pénal sur la fixation de la peine, qui commandent de tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières de l'espèce, 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 et Francfort-sur-Main 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). c) Dans le cas d'espèce, on rappellera en premier lieu que les taxations fédérales et cantonales de toutes les périodes en cause sont définitives, contrairement à ce que soutient le recourant. Dès lors, en vertu du principe de la lex mitior, le tribunal appliquera - à l'instar des autorités intimées - les art. 175 LIFD et 128 aLI. On relèvera en outre qu'en droit cantonal, conformément à sa pratique, l'administration s'est très largement écartée des maxima de l'art. 128 al. 2 lettre b aLI; elle s'est d'ailleurs même arrêtée à un coefficient (proche de 0.5) en-dessous des minima des barèmes invoqués ci-dessus. En effet, en cas de soustraction "simple", intentionnelle, avec collaboration du contribuable lors de la procédure de contrôle, ledit barème fixe la quotité de l'amende entre 0,5 et 1,25 fois l'impôt soustrait en cas de soustraction légère (c'est-à-dire lorsque le rapport entre élément soustrait et élément de la taxation rectifiée est inférieur à 20 %) et entre 0.75 et 1.5 fois l'impôt soustrait en cas de soustraction moyenne (lorsque ledit rapport est compris entre 20 et 50%). Par ailleurs, le recourant a précisé en cours d'audience au tribunal qu'il est personnellement débiteur d'une dette de 100'000 fr., contractée par la signature d'une traite et dont il doit répondre à la suite de la faillite de l'entreprise paternelle. Pour la période fiscale 2001■2002, il a déclaré des revenus pour un montant de 54'600 fr. et une fortune s'élevant à 53'000 fr. Il est salarié de \*\*\*\*\* & Cie Sàrl. d) Les corrections apportées ci-dessus (consid. 6) conduiront nécessairement à une réduction des amendes. Dès lors qu'il se borne à arrêter le montant des reprises, sans calculer l'impôt, le tribunal de céans laissera à l'administration fiscale le soin

d'arrêter le montant des amendes, calculé sur la base des coefficients conformes à sa pratique : un coefficient de 1 pour l'impôt fédéral direct (périodes 1991-1992 et 1993-1994) et de 0.5. pour l'impôt cantonal et communal (périodes 1991-1992 et 1993-1994).

8. Les considérants qui précèdent conduisent à une admission partielle des recours. Vu l'issue du litige, il y aurait lieu de mettre à la charge du recourant une part des frais de justice et de lui allouer des dépens réduits; l'émolument sera dès lors fixé au montant de 1'500 fr., qui prendra en compte un droit à des dépens partiels; cela étant, il ne sera pas alloué de dépens.

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