

VD_OMNI FI.1996.0090 vom 18. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0090

FR: VD_OMNI FI.1996.0090 du 18 décembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1996.0090 del 18 dicembre 2000

Regeste

c/ ACI | Lorsque l'autorité de taxation transforme une taxation provisoire en taxation définitive pour l'impôt fédéral après l'ouverture d'une enquête pour soustraction fiscale, seule la tentative de soustraction peut être retenue pour la période fiscale en cause.

Erwägungen

E. 1

LI le bénéfice imposable des personnes morales comprend notamment le solde du compte de pertes et profits (let. a) ainsi que 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, notamment les dépenses en vue de l'acquisition et de l'amélioration de biens, les prestations et avantages accordés aux actionnaires, les libéralités à des tiers etc. (let. b). La jurisprudence fédérale qualifie de prestations appréciables en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toutes personnes les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; il faut que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (Archives 61 p. 541 consid. 2 et ATF 115 Ib 279 consid. 9b et les arrêts cités; voir aussi Walter Ryser et Bernard Rolli ; Précis de droit fiscal suisse Berne 1994 p. 241). Le contribuable doit prouver le caractère de charge de la prestation insolite; en particulier, démontrer que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire, ont conduit à la prestation insolite (concernant l'impôt anticipé, voir Archives 60 p 564/565 consid. 3). Les obligations fiscales du contribuable personne physique sont précisées aux art. 20 ss LI. Selon l'art. 20 al. 1 LI, tout revenu, même accessoire, provenant d'une activité dépendante ou indépendante, est imposable. Il s'agit notamment de revenus provenant de d'avoirs et de participations de toute nature, tels que dividendes, parts aux bénéficiaires et autres prestations appréciables en argent, qui ne représentent pas un remboursement du capital ou de la part sociale (art. 20 al. 2 let e LI). b) En ce qui concerne les frais d'acquisition du matériel de train miniature, les recourants soutiennent qu'il s'agit d'un actif de la société, même s'il n'est pas inscrit au bilan et que les dépenses ont seulement fait l'objet d'une inscription comme charge au compte de pertes et profits. Il s'agirait de matériel exposé dans le carnet de l'entreprise où le recourant reçoit la clientèle, dans un but essentiellement décoratif. Le montant de 16'640.- fr. repris à ce titre ne serait ainsi pas justifié. aa) L'achat de matériel de train miniature par une entreprise qui ne développe aucune activité dans le domaine des transports ou de la commercialisation de jouets présente un caractère insolite et il appartient au recourant d'apporter la preuve que ce matériel doit effectivement être considéré comme un actif de la société. A cet égard,

lorsqu'il est difficile de déterminer si un bien doit être attribué à la fortune commerciale de la société ou à la fortune privée de l'actionnaire, la jurisprudence a précisé qu'il faut prendre en considération l'ensemble de la situation effective (ATF 97 I 171). Pour faire partie de la fortune commerciale, il faut que l'élément d'actif ait été acquis à des fins commerciales, au moyen des fonds du commerce, et qu'il serve effectivement à l'exploitation de l'entreprise soit directement, par sa nature ou comme gage de dettes commerciales, soit indirectement, par sa valeur en tant que capital d'exploitation nécessaire ou comme réserve, pour autant que cette dernière soit nécessaire ou au moins usuelle selon le genre et l'étendue du commerce. Il n'est cependant pas déterminant que l'élément d'actif figure dans la comptabilité, son inscription ayant tout au plus la valeur d'un indice important (ATF 112 Ib consid. 3a 82, RDAF 1981 p. 176, RDAF 1970 p. 188 et RDAF 1963 p. 256; voir aussi Jean-Marc Rivier Droit fiscal suisse p. 343). bb) En l'espèce, il n'est pas contesté que le matériel de train miniature a effectivement été acquis par des fonds de la société C._____ SA. Mais la jurisprudence accorde moins d'importance au critère de la provenance des fonds qu'à celui de l'utilité commerciale (RDAF 1970 188-189); il faut donc déterminer si un tel actif sert à des buts commerciaux. A cet égard, les explications des recourants n'ont pas permis de convaincre la section du tribunal quant à l'utilité commerciale de ce matériel; le recourant n'a en effet produit aucun document (photos par exemple) attestant que l'équipement de train miniature est effectivement exposé au carnotzet de l'entreprise, ni n'a démontré que cet élément de décoration était utile à ses relations commerciales. En outre, l'inspectrice qui a procédé aux contrôles dans l'entreprise n'a pas constaté que le matériel de train miniature était entreposé ou exposé dans les locaux de la société. Le tribunal estime donc qu'il s'agit d'un élément étranger à l'activité commerciale de l'entreprise qui reflète seulement l'intérêt que porte l'actionnaire à ce type de loisir. c) S'agissant de la reprise sur les frais d'achat de vêtements, l'autorité intimée a précisé dans sa réponse au recours que la commission d'impôt avait admis des déductions forfaitaires pour frais professionnels pour les périodes fiscales qui avaient fait l'objet de taxations définitives selon la répartition suivante :

| Années de taxation | 1987-1988 | 1989-1990 | 1991-1992 | 1993-1994 |
|---------------------------------|-----------|--------------|-----------------------|--|
| Années de calcul | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 |
| Indemnité forfaitaire annuelle | 5'400 | 5'400 | 7'000 | 5'000 |
| Déduction supplémentaire admise | 1'600 | Comme aucune | indemnité forfaitaire | pour frais de représentation n'était mentionnée dans les attestations concernant les montants versés aux membres de l'administration pour les années 1991 et 1992, l'autorité intimée a proposé d'accepter une déduction pour frais professionnels de 1700.- fr. par année pour la période fiscale 1993-1994. Le recourant a cependant déclaré lors de l'audience que cette déduction était insuffisante à son avis car il estimait ses frais à 5'000.- fr. environ. Enfin, à la suite de l'audience, l'autorité intimée a précisé que les frais professionnels déjà admis pour la société B._____ SA s'élevait à 56'482.- fr. en 1991 et à 43'329.- fr. en 1992 et ceux concernant la société C._____ SA à 10'333.- fr. en 1991. Cependant, la liste détaillée de ces frais ne comprend pas les dépenses pour vêtements et il convient donc de suivre la proposition faite par l'autorité intimée en admettant la déduction forfaitaire applicable pour la période en cause, le recourant n'ayant au demeurant pas prouvé qu'il avait dépensé des sommes plus importantes pour les frais d'habillement professionnels pendant cette période, ni que les indemnités forfaitaires plus importantes qu'il avait reçues lors des années précédentes étaient consacrées exclusivement à ses frais d'habillement (voir arrêts FI 90/019 du 6 juin 1991 et FI 94/113 du 23 mai 1995). d) En ce qui concerne la perte de 105'858.- fr. subie dans l'opération de promotion "F._____ " à *****, l'autorité intimée a précisé à |

l'audience qu'elle ne prenait qu'une seule fois en considération la perte à la fin de l'opération et que cette perte avait déjà été déduite. En l'espèce, les recourants avaient déjà proposé de déduire la perte de 105'858.- fr. pour la période de taxation 1991-1992 et cette déduction avait été refusée par la décision de taxation définitive du 28 octobre 1992 précisant que les pertes résultant des ventes d'immeubles à ***** seraient prises en considération lors de la prochaine période. Dans la déclaration concernant la période fiscale 1993-1994, la somme de 105'858.- fr. a été portée en déduction du revenu pour l'année de calcul 1991. En outre, une somme de 156'779.- fr. a également été inscrite en déduction du revenu pour l'année de calcul 1992, mais avec l'indication "F. _____ II *****". Or, après vérification, le tribunal constate qu'il s'agit de la même opération immobilière et la perte de 105'858.- fr. est comprise dans celle de 156'779.- fr. déduite pour l'année 1992. La reprise effectuée sur le montant de 105'858.- fr. se justifie car la même perte subie sur l'opération immobilière ne peut être déduite à deux reprises. 4. Les recourants contestent aussi les amendes prononcées à leur encontre. Ils estiment ne pas avoir agi de manière fautive; en particulier, ils contestent avoir cherché à soustraire des éléments imposables à l'autorité de taxation en faisant appel aux services d'un comptable et d'une fiduciaire réputée. a) L'art. 128 LI réprime le comportement du contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la loi; comme cela a déjà été exposé (consid. 2a/cc), la loi vaudoise distingue la soustraction constatée avant la fin de la période de taxation (al.

E. 1.2

avec collaboration 1 à 1,75 1 à 2,25 1,5 à 3,5

E. 1.3

annonce spontanée 0,5 à 1 0,75 à 1,5 1 à 2 B. Soustraction simple

E. 2

Intentionnelle

E. 2.1

sans collaboration 1 à 1,5 1,25 à 2 1,5 à 2,5

E. 2.2

avec collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 1 à 2

E. 2.3

annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5

E. 3

Négligence grave

E. 3.1

sans collaboration 0,75 à 1,5 1 à 1,75 1 à 2

E. 3.2

avec collaboration 0,4 à 1 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5

E. 3.3

annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1 0,5 à 1,25

E. 4

Négligence légère

E. 4.1

sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75

E. 4.2

avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5

E. 4.3

annonce spontanée 0,2 à 0,75 0,3 à 1 0,4 à 1 En cas de tentative de soustraction, les quotités indiquées sont en principe réduites de moitié. En aucun cas, les amendes ne seront inférieures au montant qui serait dû au titre d'intérêts de retard, si de tels intérêts pouvaient être mis à charge du contribuable. Dans l'affaire dite des ristournes, les soustractions commises sont des soustractions qualifiées, les comptabilités établies par les contribuables et produites à l'appui de leurs déclarations étant incomplètes. 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 n'ont pas force de loi et elles ne lient pas le tribunal. Cependant, elles constituent un élément de référence permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables et qui sert de base pour apprécier le montant de l'amende (voir notamment l'arrêt FI 94/013 du 23 mars 2000), dès lors que les dispositions générales du code pénal ne sont pas applicables (consid. 4b ci-dessus). Il convient encore de préciser que l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH) s'applique aux procédures pénales fiscales (ATF 121 II consid. 4b 264-265); cette disposition prévoit notamment que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera du bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Ces garanties de procédure sont actuellement reprises pour l'essentiel aux art. 29, 30 et 32 de la nouvelle Constitution fédérale du 18 avril 1999 (nCst). g) En l'espèce, seules les reprises ordonnées pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 ont fait l'objet de prononcés d'amendes en vertu de l'art. 128 al. 2 let. b LI. A savoir 3'700.- fr. pour la période fiscale 1987-1988 et 10'900.- fr. pour la période fiscale 1989-1990. Ces amendes correspondent environ au 48% du montant des impôts soustraits pour chaque période, soit 7'739.90 fr. pour 1987-1988 et 21'933.25 fr. pour 1989-1990. Le rapport entre les éléments déclarés et soustrait s'élève à 11% pour la période 1987-1988 et à 21 % pour la période 1989-1990, ce qui correspond à une soustraction légère pour la période 1987-1988 et à une soustraction de gravité moyenne pour la période 1989-1990. Par ailleurs, le tribunal estime que le recourant a effectivement collaboré au redressement de sa situation fiscale et que cet élément doit être pris en considération dans la fixation du montant de l'amende. h) Les directives du département prévoient pour une soustraction légère intentionnelle, avec collaboration du contribuable, un coefficient d'amende de 0.5 à 1.25 de l'impôt soustrait et pour une soustraction intentionnelle de gravité moyenne avec collaboration, un coefficient de 0.75 à 1.5. En retenant un coefficient de 0.48 pour la période fiscale 1987-1988 et de 0.49 pour la période fiscale 1989-1990, l'autorité intimée est restée dans les limites inférieures de ses directives. Par ailleurs, l'enquête pour soustraction fiscale ayant été ouverte en 1992, il faut considérer que les soustractions concernant les périodes fiscales

1991- 1992 et 1993-1994 ont été découvertes avant la fin de la période de taxation 1991-1992, ce qui justifie de mettre les recourants au bénéfice des dispositions de l'art. 128 al. 2 let. a LI qui limitent la pénalité à une majoration de 10% des éléments soustraits pour ces périodes, même si la période fiscale 1991-1992 a fait l'objet d'une taxation définitive. Il est vrai que l'application de cette pénalité de 10% sur la reprise concernant les parts de salaire non déclarées a pour effet d'augmenter les éléments imposables de 10'682 fr. en moyenne sur la période fiscale 1993-1994, ce qui entraîne un montant d'impôt supplémentaire de l'ordre de 5'000 fr. Mais cette pénalité se justifie en raison du fait que l'art. 128 LI réprime également la soustraction par négligence, même si elle relève objectivement de la tentative, et que la pénalité est fixée forfaitairement au 10% de l'élément de revenu repris. i) Ainsi, le montant des amendes et pénalités a donc été fixé correctement à l'époque où la décision a été rendue. Cependant, la situation personnelle et professionnelle des recourants s'est modifiée depuis lors. La société B. _____ SA a en effet été déclarée en faillite en décembre 1998, après avoir payé les rappels d'impôt la concernant, alors que cette dernière société procurait la source de revenu la plus importante du recourant. Ce fait nouveau n'a pu être pris en considération dans la fixation du montant de l'amende et justifie encore une réduction du coefficient d'amende à 0.4 pour les soustractions consommées des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990, même si le montant des amendes ne recouvre pas entièrement la somme correspondant aux intérêts de retard sur les rappels d'impôts. B Recours concernant l'impôt fédéral direct. 5.

Dans la réclamation formée le 2 octobre 1996 contre la décision relative à l'impôt fédéral direct, le recourant reprend pour l'essentiel les mêmes griefs que ceux soulevés dans leur recours contre la décision relative à l'impôt cantonal et communal. En droit fédéral, le tribunal est également tenu d'appliquer le droit d'office sans être lié par les moyens ou les conclusions des parties; il dispose en effet des mêmes compétences que l'autorité de première instance dans la procédure de taxation et il peut modifier la décision attaquée à l'avantage ou au détriment du contribuable (art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD). Compte tenu du délai écoulé depuis les périodes de taxation en cause, il convient d'examiner d'office si les règles relatives à la prescription du droit de taxer et de prononcer des amendes sont respectées. a) L'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après : la loi fédérale ou LIFD) a abrogé l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception de l'impôt fédéral direct (ci-après l'arrêté fédéral ou AIFD). Cependant, tous les rappels d'impôt et prononcés d'amendes litigieux se rapportent à des périodes de calcul de l'impôt et des périodes de taxation antérieures à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fédérale. Il convient donc de déterminer quelles sont les règles applicables aux délais de prescription. b) Le principe de la non-rétroactivité, déduit de l'art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst.) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend réglementer un état de fait qui a pris naissance avant l'entrée en vigueur du nouveau droit mais se prolonge après son entrée en vigueur. Une telle rétroactivité est en principe admise sous réserve du respect des droits acquis (ATF non publié précité du 22 mai 1997 consid. 7a et les références citées). Une créance soumise à prescription est un fait durable auquel le nouveau droit peut s'appliquer sans déployer d'effet rétroactif proprement dit; il est ainsi admissible de soumettre à de nouveaux délais de prescription des créances nées et devenues exigibles sous l'empire de l'ancien droit et qui ne sont pas prescrites ou périmées au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Les délais prévus par celui-ci

commencent en principe à courir dès son entrée en vigueur (ATF 107 Ib 198 ss). En revanche, ce principe ne s'applique pas en matière de poursuite des infractions pénales pour lesquelles le nouveau droit ne s'applique que si les délais qu'il prévoit sont plus courts que ceux de l'ancien droit (ATF précité non publié du 22 mai 1997 consid. 8). c) La nouvelle loi fédérale est donc applicable à la prescription des rappels d'impôt. S'agissant de la prescription relative, l'art. 152 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint 10 ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1); pour la prescription absolue, le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). Comme la première période fiscale en cause remonte à 1987-1988, le délai de prescription du droit d'ouvrir la procédure de rappel arrive à échéance le 1er janvier 1999; ce délai est clairement respecté dès lors que l'avis d'ouverture de l'enquête a été notifié le 8 décembre 1992 à la société recourante. En outre, le délai de la prescription absolue arrive à échéance le 1er janvier 2004 de sorte qu'il est également respecté par la notification du présent arrêt. d) En ce qui concerne le délai de prescription applicable aux prononcés d'amendes, il convient de distinguer la soustraction consommée de la tentative de soustraction. aa) L'art. 134 AIFD prévoit que le droit d'engager la procédure en soustraction s'éteint cinq ans après la période de taxation en question. Selon la jurisprudence, cette disposition ne doit pas être considérée comme une règle sur la prescription absolue de l'action pénale; elle doit plutôt être mise en relation avec les règles concernant les rappels d'impôt fiscaux, qui s'appliquent à l'ouverture des procédures dans des délais déterminés. Le délai de cinq ans est ainsi un délai de péremption ne pouvant être prolongé mais qui est sauvegardé par l'ouverture de la procédure en soustraction (ATF du 12 avril 1985 publié aux Archives 54, 578 et traduit à la RDAF 1987, 265). Ainsi, l'arrêté fédéral ne comporte aucun délai de prescription absolue de la procédure en soustraction. Le Tribunal fédéral a considéré qu'il s'agissait d'une lacune qu'il convenait de combler par le juge, comme s'il agissait en qualité de législateur, par l'application des principes généraux du droit (ATF 112 Ia 263 consid. 5). Il a relevé que la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct prévoit pour la soustraction d'impôt consommée un délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour la quelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD) et que ce délai est interrompu par tout acte de procédure tendant à la poursuite de l'infraction; mais qu'il ne peut être prolongé de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). La soustraction d'impôt se prescrit ainsi 15 ans après la fin de la période fiscale en question. Cette réglementation étant identique à celle prévue par la législation fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, le Tribunal fédéral a estimé que le législateur se serait prononcé pour une solution semblable s'il avait voulu régler la prescription de la poursuite de l'action pénale dans l'arrêté fédéral. Ainsi, pour combler la lacune de l'arrêté fédéral de 1940 sur la prescription absolue de l'action pénale, le Tribunal fédéral a estimé qu'il fallait retenir la solution du délai de 15 ans que le législateur a prévu à l'art. 184 al. 2 LIFD pour l'impôt fédéral direct (ATF 119 Ib 311, spécialement 320, 323 consid. 4, aussi publié aux Archives 63, 307 et traduit à la RDAF 1995, 118). bb) Pour la tentative de soustraction, le nouveau droit fixe la prescription relative du droit d'engager la poursuite pénale à quatre ans (art. 184 al. 1 let. a LIFD); ce délai est donc plus court que l'ancien délai de cinq ans; cependant, la loi fédérale définit de manière différente le point de départ du délai, qui court dès "la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise" alors que l'art. 134 AIFD fixe le point de départ du délai de cinq ans après la clôture de la

période de taxation en cause. Ainsi, lorsque que la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise correspond à la fin de la période de taxation en cause, la prescription de quatre ans du nouveau droit est plus favorable; en revanche, si la clôture définitive de la procédure intervient plus d'une année après la fin période de taxation en cause, l'ancien droit reste plus favorable au contribuable. Pour la prescription absolue de la tentative de soustraction, la jurisprudence a aussi retenu le délai de 6 ans qui résulte de l'art. 184 al. 2 LIFD pour les infractions commises avant son entrée en vigueur (ATF rendu le 10 août 1998 en la cause X c/ Administration cantonale des impôts de Nidwald, publié à la Revue fiscale 1998, 733). cc) En résumé, la prescription relative du droit d'ouvrir la procédure pénale en soustraction reste régie par l'art. 134 AIFD, qui prévoit un délai de 5 ans plus favorable que le délai de 10 ans du nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b LIFD) et la prescription absolue s'élève à 15 ans en application de la jurisprudence fédérale précitée (ATF 119 Ib 320-323 consid. 4). Pour la tentative de soustraction, la prescription relative est de 4 ans (art. 184 al. 1 let. a LIFD) si la clôture définitive de la procédure intervient dans l'année qui suit la fin de la période fiscale, et de cinq ans (art. 134 AIFD) depuis la fin de la période fiscale si la clôture intervient après le délai d'une année; la prescription absolue étant de 6 ans (art. 184 al. 2 LIFD). e) En l'espèce, l'autorité intimée a retenu une soustraction consommée pour les périodes fiscales 1987-1988 à 1991-1992 et une tentative de soustraction pour la période 1993-1994, qui a fait l'objet d'une taxation provisoire. Cependant, il ressort du dossier que la période fiscale 1987-1988 a fait l'objet d'une taxation provisoire selon le bordereau notifié le 7 mars 1988, qui est restée provisoire jusqu'à la notification de la décision du 2 septembre 1996. En revanche, le bordereau provisoire notifié le 20 février 1990 pour la période fiscale 1989-1990 a ensuite fait l'objet d'une taxation définitive selon le bordereau notifié le 22 juillet 1990. En ce qui concerne la période fiscale 1991-1992, un premier bordereau provisoire a été notifié le 27 février 1992 qui a ensuite fait l'objet d'une notification définitive le 8 juillet 1993. Cependant, cette dernière taxation définitive est intervenue, vraisemblablement par inadvertance, après l'ouverture de l'enquête pour soustraction fiscale en décembre 1992; lorsque l'autorité ouvre une enquête pour soustraction fiscale portant notamment sur les périodes en cours, elle manifeste clairement son intention de procéder au réexamen des taxations provisoires; elle ne peut donc arrêter après l'ouverture de l'enquête une taxation définitive pour une période qui fait l'objet du contrôle fiscal. Le droit à la protection de la bonne foi a notamment pour objet d'éviter qu'une autorité adopte un comportement contradictoire à l'égard de la même personne (André Grisel , op. cit. vol. I p. 395). L'autorité fiscale ne peut donc reprocher une soustraction consommée au contribuable par le seul fait qu'elle a arrêté par inadvertance une taxation définitive pour une période fiscale qui faisait l'objet d'une enquête en cours, alors même que l'avis d'ouverture de l'enquête précisait expressément que la taxation de la période 1991-1992 restait provisoire. Le droit à la protection de la bonne foi ne permet donc pas de considérer que la taxation de la période fiscale 1991-1992 est devenue définitive de sorte que seule une tentative de soustraction peut être retenue pour cette période fiscale, dont la taxation a conservé son caractère provisoire jusqu'à la décision de taxation définitive du 2 septembre 1996. f) Concernant la tentative de soustraction, la clôture définitive de la procédure dans laquelle la soustraction a été constatée s'est terminée par la notification de la décision attaquée le 2 septembre 1996; comme cette notification est intervenue plus d'une année après la fin de la période de taxation 1987-1988, le délai de cinq ans prévu à l'art. 134 AIFD est donc plus favorable aux recourants que le délai de quatre ans prévu par l'art. 184 al. 1 LIFD. Ce délai de cinq ans

arrive à échéance le 1er janvier 1994 et il a été respecté par la notification du premier avis d'ouverture de l'enquête du 26 décembre 1992. Pour la prescription absolue applicable à la tentative de soustraction, le délai de 6 ans prévu par l'art. 184 al. 2 LIFD commence à courir dès la notification de la décision attaquée, le 2 septembre 1996; il arrive ainsi à échéance le 2 septembre 2002 et il est respecté par la notification du présent arrêt. Pour le délai de la prescription relative de la contravention de soustraction consommée, grevant la période 1989-1990, le délai de cinq ans de l'art. 134 AIFD arrivait à échéance le 1er janvier 1996 et il a également été respecté par les avis d'interruption de la prescription notifiés les 1er décembre 1993 et 5 décembre 1994, ainsi que par la mesure d'instruction effectuée le 10 février 1995. En ce qui concerne la prescription absolue de 15 ans, le délai arrive seulement à échéance le 1er janvier 2006 pour la période fiscale 1989-1990. g) Il résulte du considérant qui précède que les délais de prescription applicables aux rappels d'impôts et prononcés d'amendes litigieux ont été respectés; 6. Il convient encore de déterminer les conditions auxquelles une taxation définitive peut faire l'objet de modifications dans le cadre de rappels d'impôt. a) La nouvelle loi fédérale sépare la procédure concernant le rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) de celle relative à la poursuite d'infractions à caractère pénal (art. 174 à 185 LIFD). Cette différence se justifie par le fait que la nature des créances en jeu est différente. L'amende réprimant la soustraction fiscale selon l'art. 129 AIFD ou l'art. 175 LIFD est une sanction à caractère pénal soumise aux règles conventionnelles de l'art. 6 CEDH, alors que le rappel d'impôt est une prétention fiscale comparable à la créance primitive d'impôt. Il s'agit en effet de prélever au cours d'une nouvelle taxation les impôts qui n'ont pas été perçus à tort. Le rappel d'impôt est une révision en faveur du fisc de la décision de taxation entrée en force et n'a pas de caractère pénal (ATF 121 II 265 consid. 4b). Ainsi, l'assujettissement au rappel d'impôt se détermine toujours selon le droit qui était en vigueur pendant la période fiscale sur laquelle porte le rappel et non pas selon le droit le plus favorable au contribuable (ATF rendu le 8 mai 1998 en la cause A.X. c/ l'Administration fiscale du canton de Berne, traduit à la RDAF 1999, 543, consid. 1b 546-547). b) L'arrêté fédéral de 1940 ne prévoyait pas la possibilité de réviser les décisions de taxation en force et définitives; mais cette faculté avait été admise par le Tribunal fédéral comme un droit déduit de l'ancien art. 4 aCst., notamment lorsque les conditions applicables à la révision des arrêts du Tribunal fédéral (art. 136 et 137 OJ) étaient réunies, même si la révision intervenait sur l'initiative de l'autorité de taxation au détriment du contribuable en l'absence d'une base légale expresse (ATF 78 I 200 consid. 1, 87 I 178-179 consid. 3, RDAF 1971 p. 110 ss; voir aussi les ATF 111 Ib 210-211 consid. 1, 105 Ib 251-252 consid. 3a, 103 Ib 88 consid. 1; ainsi que G. Steinmann, Die Revision im Wehrsteurrecht, in Revue fiscale n° 34 p. 194 ss et H. Masshardt et F Gendre, Commentaire IDN 1980, p. 434). Par ailleurs, l'arrêté fédéral lie la procédure de répression de l'infraction à celle de la perception de l'impôt soustrait, ce qui résulte expressément du texte des art. 129 al. 2 AIFD ("... est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait. Ce montant doit être payé en plus de l'amende."), 132 al. 2 AIFD ("...l'administration cantonale ... fixe le montant de l'amende et de l'impôt et notifie sa décision au contrevenant...") et 135 AIFD ("Pour la perception des montants soustraits et des amendes..."). Cette relation étroite entre le rappel de l'impôt soustrait et le prononcé de l'amende pour soustraction fiscale a amené le Tribunal fédéral à considérer que le rappel ne pouvait être ordonné que si tous les éléments constitutifs de l'infraction fiscale, notamment l'élément subjectif de la faute, étaient réalisés (ATF du 21 janvier 1983 rendu en la cause G c/ canton de St Gall consid. 2, publié aux Archives 52, 454 et traduit à la RDAF 1984, 282;

voir aussi l'ATF du 29 septembre 1986 publié aux Archives 57, 218 et traduit à la RDAF 1989, 429). c) En l'espèce, les reprises d'impôt ordonnées pour la période fiscale 1989-1990 qui a fait l'objet d'une taxation définitive, sont donc subordonnées à la réalisation de tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale. En revanche, les décisions de taxations provisoires des périodes fiscales 1987-1988, 1991-1992 et 1993-1994 peuvent faire l'objet d'un réexamen complet lors de la taxation définitive. 7.

Il convient d'abord de déterminer si les reprises effectuées sur le revenu se justifient. a) L'impôt fédéral dû par les sociétés anonymes comprend notamment un impôt sur le rendement net (art. 48 let a AIFD). L'art. 49 al. 1 AIFD précise que le calcul du rendement net englobe le solde du compte de profits et pertes, comprenant notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, par exemple, les frais d'acquisition et d'amélioration de biens, les versements au capital social et les libéralités en faveur de tiers (let. b), ainsi que les amortissements et les réserves d'amortissements non autorisés par l'usage commercial (let. c). Selon la jurisprudence, la notion de libéralités en faveur de tiers comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre prestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants (ATF 119 Ib 119 consid. 2). Pour l'actionnaire, l'art. 21 AIFD prévoit que l'impôt se calcul sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recettes (al. 1), notamment les parts aux bénéfices provenant de participations, par quoi il faut entendre toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existant (let c). b) En l'espèce, l'examen effectué par le tribunal pour les reprises ordonnées en vertu du droit cantonal (consid. 3) est également valable pour l'impôt fédéral. Ainsi, toutes les prestations faites par la société pour prendre en charge une partie des frais privés de l'actionnaire, en particulier les dépenses de loisir, font partie des prestations appréciables en argent en faveur de l'actionnaire sans contrepartie apparente. La reprise effectuée sur les compléments de salaire versés en 1991 et 1992 n'est en outre pas contestée et fait partie du revenu du contribuable au sens de l'art. 21 al. 1 let a AIFD. La reprise concernant la perte subie dans l'opération de promotion immobilière désignée "F. _____" ou "F. _____ II" à ***** s'impose par le fait que la même perte sur la même opération ne peut être déduite du revenu à deux reprises sur la même période fiscale. Ces deux dernières reprises concernent d'ailleurs la période fiscale 1993-1994 qui a fait l'objet d'une taxation provisoire permettant une nouvelle appréciation des éléments imposables lors de la taxation définitive. Il convient d'admettre pour cette période, comme pour l'impôt cantonal et communal, une déduction pour les frais d'acquisition de vêtements nécessités par les besoins professionnels, qui peuvent également être arrêtés selon les déductions forfaitaires admises pour la période en cause selon l'art 22 bis al. 1 let c AIFD, les recourants n'ayant pas prouvé que les frais effectifs encourus pendant cette période étaient plus élevés que le forfait. 8.

Il y a lieu d'examiner ensuite si tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale sont remplis. a) L'art. 129 al. 1 AIFD définit l'infraction de soustraction fiscale de la manière suivante : Celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt pour la défense nationale en éludant les obligations qui lui incombent selon les art. 82 à 87, 89, 91 et 97 dans la procédure de taxation, de réclamation de recours ou d'inventaire (let. a) ou en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation

fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes (let. b), est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait; ce montant devant être payé en plus de l'amende. La tentative de soustraction est définie de la manière suivante par l'art. 131 al. 2 AIFD : "S'il apparaît, au cours de la procédure de taxation, d'inventaire, de réclamation ou de recours, que le contribuable, en vue d'obtenir une taxation moins élevée ou un inventaire insuffisant, a donné des indications inexactes ou incomplètes ou a tenté en produisant des documents faux, falsifiés ou inexacts, d'induire en erreur, sur des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de son obligation fiscale, les autorités chargées de fixer le montant de l'impôt, l'amende sera de 20 à 20'000 francs". b) Dans une circulaire du 28 mai 1958, qui a fait l'objet d'une édition complémentaire en 1987, l'Administration fédérale des contributions a édicté des "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions" (ci-après : les instructions). Selon ces instructions, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsque les trois éléments suivants sont réunis : Il faut tout d'abord la soustraction d'un montant d'impôt; c'est à dire une taxation insuffisante par rapport aux exigences de l'arrêté fédéral ou l'absence même d'une taxation qui aurait dû intervenir (1ère condition); ensuite, que l'insuffisance de la taxation ou l'absence de taxation soit imputable à la violation d'une obligation imposée au contribuable par l'arrêté fédéral (2ème condition), et qu'il s'agisse d'une violation fautive, c'est-à-dire commise intentionnellement ou par négligence (3ème condition). La première et la seconde conditions (éléments objectifs de l'infraction) sont remplies lorsqu'une partie du revenu et de la fortune pour les personnes physiques, ou du bénéfice et du capital pour les personnes morales, échappe à l'impôt à la suite de l'omission de déclarer des revenus, des recettes ou des prestations dans les déclarations d'impôt concernant les périodes fiscales en cause. La troisième condition (élément subjectif de l'infraction) est celle de la faute. c) Les éléments constitutifs de la soustraction d'impôt et de la tentative de soustraction prévus par le nouveau droit fédéral aux art. 175 et 176 LIFD sont similaires à ceux définis par l'arrêté fédéral. Comme l'art. 129 al. 1 AIFD, l'art. 175 al. 1 LIFD vise le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. Dans les deux cas, le contribuable n'exécute pas les obligations qui lui incombent pour déclarer un fait constitutif d'un prélèvement d'impôt et il doit agir soit intentionnellement, avec conscience et volonté, soit par négligence (ATF du 10 juin 1998 rendu en la cause Administration fiscale du canton de Berne c/ X, traduit à la RDAF 1999, 555). En outre, l'art. 176 LIFD réprime aussi la tentative de soustraction en prévoyant que celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni de l'amende. aa) La condition de la faute ou de la culpabilité, c'est à dire de l'intention ou de la négligence, doit s'analyser selon les dispositions générales du code pénal, applicables en vertu de l'art. 333 al. 1 CP; cette disposition prévoit en effet que les dispositions générales du code pénal sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales à moins qu'elles ne réglementent de manière particulière le domaine en question. L'art. 18 CP (applicable aux contraventions par le renvoi de l'art. 102 CP), précise que l'auteur commet intentionnellement une infraction s'il la commet avec conscience et volonté (al. 2) et la commet par négligence si, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte; l'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (al. 3). bb) La jurisprudence a précisé que la preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Mais cette

preuve est facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience, agit aussi avec volonté. La preuve du caractère intentionnel de la soustraction est censée être apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Le contribuable accepte ainsi de tromper l'autorité fiscale en vue d'obtenir une taxation inférieure (ATF 114 Ib 29-30 consid. 3a). L'autorité ne peut d'ailleurs effectuer une vérification approfondie de toutes les déclarations qu'elle reçoit et elle doit aussi partir de l'idée que le contribuable exécute correctement ses obligations; le principe de la bonne foi ne concerne en effet pas uniquement l'activité de l'Etat, mais également les particuliers en les invitant aussi à agir de bonne foi (André Grisel , *Traité de droit administratif* vol. I p. 389). Ainsi, la jurisprudence admet que celui qui remet une déclaration d'impôt établie par exemple sur la base d'une comptabilité incomplète et a connaissance de ce défaut a aussi, selon l'expérience de la vie, rempli sa déclaration d'impôt de manière incomplète dans l'intention de payer moins d'impôts (ATF 114 Ib 30 consid. 3b). cc) Pour apprécier la négligence, la jurisprudence et la doctrine posent des exigences sévères quant à la prévoyance requise, c'est-à-dire aux mesures de précautions commandées par les circonstances selon l'art. 18 al. 3 CP. Si le contribuable a un doute concernant ses obligations fiscales et la manière de remplir sa déclaration d'impôt, il doit faire en sorte de lever ce doute ou au moins en informer l'autorité fiscale (arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg du 14 avril 1989, publié à la RDAF 1991, 288 consid. 4b et les références citées). Le contribuable agit par négligence lorsqu'il signe les déclarations d'impôt que sa fiduciaire lui présente, sans aucun contrôle et sans se préoccuper de ses affaires fiscales, dans la mesure où il est à même de constater qu'elles étaient incomplètes et d'en empêcher les effets (*Revue fiscale* 1991, p. 355 et *Archives*, 60, 259). Même lorsque le mandataire adresse la déclaration d'impôt à l'autorité fiscale sans la faire signer ni même la montrer au contribuable, ce dernier n'est pas déchargé de ses obligations fiscales et il doit aussi assumer la responsabilité du fait des auxiliaires qu'il met en oeuvre (voir art. 101 CO). En particulier, il incombe au contribuable d'informer la fiduciaire qu'il mandate sur tous ses revenus ainsi que sur toutes les opérations inhabituelles afin qu'elle soit à même de remplir correctement la déclaration d'impôt (ATF rendu le 30 juin 1999 en la cause AFC c/ X publié à la RDAF II 1999, 535). De même, le contribuable qui ne vérifie pas si la déclaration d'impôt remplie par son épouse ou un autre représentant mentionne bien tous ses revenus, commet une soustraction d'impôt par négligence lorsqu'une partie de ses revenus provenant d'une activité accessoire, des intérêts d'un compte bancaire ou des indemnités forfaitaires dépassant les frais effectifs de déplacement, n'est pas déclarée (ATF rendu le

E. 8

mai 1998 en la cause A.X. c/ canton de Berne traduit à la RDAF 1999, 543). dd) Il convient encore de déterminer si la tentative de soustraction commise par négligence est punissable. Selon l'art. 333 CP, les contraventions prévues par d'autres lois fédérales sont punissables même quand elles ont été commises par négligence, à moins qu'il ne ressorte de la disposition applicable que la contravention est réprimée seulement si elle a été commise intentionnellement. Or, il faut déduire du texte de l'art. 131 al. 2 AIFD ("en vue d'obtenir une taxation moins élevée") que l'intention d'induire en erreur l'autorité de taxation est un élément essentiel de la tentative de soustraction fiscale, qui exclut la punissabilité par simple négligence (H. Masshardt et F Gendre , *op. cit.*, p. 397-399; RDAF 1958 p. 58); en revanche, le texte de l'art. 176 al. 1 LIFD ("celui qui tente de se soustraire à l'impôt") n'est pas aussi clair et, comme en droit cantonal, devrait réprimer la tentative de soustraction

commise par négligence. d) En l'espèce, les éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale en droit fédéral sont réalisés comme en droit cantonal tant pour les reprises effectuées sur la prise en charge de frais privés par les sociétés du contribuable que celles concernant la part de salaire non déclarée; en ce qui concerne la perte sur la promotion immobilière à *****, elle ne fait pas l'objet d'une pénalité. e) Concernant la condition subjective de la faute, le tribunal a retenu pour l'impôt cantonal et communal une soustraction intentionnelle pour la participation non déclarée de la société aux frais privés du recourant et la négligence légère pour la part de salaire non déclarée (voir ci-dessus consid. 4e et 4f p. 16-17). Cette appréciation doit être confirmée en droit fédéral; le tribunal a en effet acquis la conviction que le recourant M. A. _____ savait que ses sociétés B. _____ SA d'une part, et C. _____ SA d'autre part, finançaient au moins une partie de ses dépenses privées et il ne pouvait pas ignorer que cet élément du revenu ne figurait pas dans les déclarations d'impôt. La négligence légère doit aussi être retenue en ce qui concerne les parts de salaire qui ne figuraient pas dans les certificats établis par le comptable de l'entreprise. Il appartenait en effet au recourant de vérifier cet élément en signant sa déclaration d'impôt. Cependant, comme la période fiscale 1993-1994 a fait l'objet d'une taxation provisoire, la tentative de soustraction par négligence concernant les parts de salaire non déclarées ne peut être réprimée. 9. Il reste encore à déterminer si le montant des amendes mises à la charge des recourants se justifie. a) L'art. 129 al. 1 AIFD prévoit une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait. L'administration fédérale a établi en 1958 un barème, révisé en 1987, qui fixe les coefficients par rapport au montant soustrait en fonction de la proportion entre l'impôt soustrait et l'impôt dû. Les instructions jointes au barème précisent que l'amende doit être fixée en tenant compte des circonstances de nature à atténuer ou à aggraver la sanction. L'amende pouvant ainsi être augmentée jusqu'à concurrence de 400% du montant soustrait ou ramenée en dessous de 100% de ce montant. Le barème résulte du tableau suivant : Rapport en pour-cent entre l'impôt soustrait et l'impôt total dû Montant de l'amende en pour-cent du montant de l'impôt soustrait jusqu'à et y compris 10% 100% de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20% 110% de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30% 120% de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40% 130% de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50% 140% de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60% 150% de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70% 160% de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80% 170% de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90% 185% de plus de 90 % 200% max. 400% b) L'art. 175 al. 2 LIFD fixe une fourchette différente en prévoyant que l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait (coefficient 1) et en permettant une réduction jusqu'au tiers de ce montant en cas de faute légère (coefficient 0.33) et une aggravation jusqu'au triple de l'impôt soustrait si la faute est grave (coefficient 3). Pour la tentative, l'art. 131 al. 2 AIFD prévoit une amende pouvant aller de 20 à 20'000 francs alors que l'art. 176 al. 2 LIFD fixe une proportion de deux tiers de la peine qui serait infligée en application de l'art. 175 LIFD si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. c) La nouvelle loi fédérale sur l'impôt fédéral direct ne comporte pas de dispositions transitoires en ce qui concerne le droit pénal fiscal. Il faut donc se référer aux dispositions générales du code pénal (art. 333 al. 1 et 102 CP), en particulier à l'art. 2 al. 2 CP. Cette disposition pose le principe de la loi la plus favorable (lex mitior) dans les termes suivants : "Le présent code est aussi applicable aux crimes et aux délits commis avant la date de son entrée en vigueur, si l'auteur n'est mis en jugement qu'après cette date et si le présent code lui est plus favorable que la loi en vigueur au moment de l'infraction". Le juge doit rechercher concrètement quelle est la disposition qui aboutit à un résultat le plus

favorable à l'auteur. A cet égard, le Tribunal fédéral a constaté que le barème de l'art. 175 al. 2 LIFD n'était pas dans tous les cas plus favorable à celui de l'art. 129 al. 1 AIFD. En effet, lorsque l'impôt soustrait est peu important et si la faute n'est que légère, l'art. 175 al. 2 LIFD ne permet de réduire l'amende que jusqu'au tiers du montant soustrait alors que l'art. 129 al. 1 AIFD ne fixe pas de minimum (ATF précité du 10 juin 1998 traduit à la RDAF 1999, p. 555). d) En l'espèce, la première période fiscale en cause (1987-1988) a fait l'objet d'une taxation provisoire et le dossier ne comporte aucun élément duquel il ressort qu'elle est devenue définitive. Il faut donc partir du principe que cette taxation est restée provisoire jusqu'au moment de la notification de la décision attaquée, le 2 septembre 1996; dans ces conditions, seule une tentative de soustraction au sens de l'art. 131 AIFD peut être retenue contre les recourants (voir consid. 5f p. 23 ci-dessus). En ce qui concerne la quotité de l'amende, la tentative de soustraction est en général réprimée sous le régime de l'arrêté fédéral par une amende correspondant à la moitié de celle qui serait appliquée pour le délit consommé (H. Masshardt et F. Gendre , op. cit., p. 399). En l'espèce, l'autorité intimée a fixé une amende de 3'100.- fr. pour la soustraction consommée concernant la prise en charge des frais privés par les sociétés du recourant, ce qui correspond à un coefficient de 0.65 de l'impôt soustrait. Il se justifie donc de réformer la décision pour diminuer de moitié la quotité de l'amende, qui est ainsi fixée à 1'500.- fr. Il en va de même pour l'amende concernant la période fiscale 1991-1992, dont la taxation provisoire a été transformée en taxation définitive par inadvertance, après l'ouverture de l'enquête pour soustraction fiscale, ce qui entraîne une réduction de l'amende de 5'800 fr. à 2'900 fr. e) La période fiscale 1989-1990 a aussi fait l'objet d'une taxation provisoire le 20 février 1990, mais qui a été transformée en taxation définitive respectivement le 22 juillet 1990 selon les indications données au tribunal par l'administration. Il s'agit donc de soustraction consommée; le montant des rappels d'impôt est de 12'090.- fr. L'autorité a appliqué un coefficient de 0.66 pour fixer le montant de l'amende, qui s'élève ainsi à 8'000.- fr. Le coefficient de 0.66 est relativement bas en droit fédéral pour une soustraction consommée car il correspond à celui de la tentative selon le nouveau droit (art. 176 al. 2 LIFD). Mais cette appréciation tient compte de la bonne collaboration des recourants au rétablissement de leur situation fiscale. f) Pour la période fiscale 1993-1994, qui a fait l'objet d'une taxation restée provisoire, seule la tentative de soustraction peut être retenue contre les recourants; comme cela a déjà été exposé, la tentative de soustraction concernant les parts de salaire non déclarées a été commise par négligence et elle ne peut être sanctionnée, contrairement à ce qui est prévu en droit cantonal. Seule la participation des sociétés aux frais privés de l'actionnaire peut donc faire l'objet d'une amende. Ces frais s'élèvent à 29'393.- fr. en 1991 et à 4'806.- fr. en 1992, ce qui correspond à une moyenne annuelle d'environ 17'100.- fr. sous réserve des déductions qu'il convient encore d'opérer pour les frais vestimentaires professionnels. Il appartiendra à l'autorité intimée d'appliquer un coefficient d'amende comparable à celui de la période fiscale 1987-1988 (0.3), qui réprime également une tentative de soustraction, au montant de l'impôt soustrait afférent à cette reprise. i) Ainsi, comme en droit cantonal, le montant des amendes et pénalités a donc été fixé correctement à l'époque où la décision a été rendue, sous réserve des périodes fiscales dont les taxations sont restées provisoires (périodes 1987-1988 et 1991-1992) et pour lesquelles le montant de l'amende doit être réduit de moitié pour être adapté à celui de la tentative de soustraction. Cependant, comme cela a déjà été exposé pour le droit cantonal, la faillite de la société B. _____ SA en décembre 1998 n'a pu être prise en considération dans la fixation du montant de l'amende et justifie encore une réduction du coefficient d'amende à 0.5 pour la soustraction consommée

de la période fiscale 1989-1990, même si le montant des amendes ne recouvre pas entièrement la somme correspondant aux intérêts de retard des rappels d'impôt. En revanche, les coefficients relativement bas retenus pour les tentatives (0.3) peuvent être maintenus. 10. Il résulte des considérants qui précèdent que les recours ne sont que très partiellement admis en ce sens que les décisions de taxation définitive en droit fédéral et en droit cantonal sont annulées pour la période fiscale 1993-1994, l'autorité étant invitée à déduire des éléments imposables non déclarés les frais vestimentaires professionnels des recourants selon les normes forfaitaires applicables pendant la période en cause et à fixer à nouveau le montant des pénalités prononcées pour cette période en fonction de ces déductions. En outre, la décision fixant pour l'impôt fédéral le montant de l'amende pour la période fiscales 1987-1988 est réformée en ce sens que l'amende est réduite 3000.- fr. à 1'550.- fr. pour tentative de soustraction; il en va de même pour l'amende prononcée en droit fédéral pour la période fiscale 1991-1992 qui doit être réduite de 5'800 fr. à 2'900 fr. dès lors que seule la tentative peut être retenue. Enfin, les amendes pour soustraction consommée doivent également être diminuées pour appliquer un coefficient de 0.4 en droit cantonal et de 0.5 en droit fédéral. Au vu de ce résultat, et compte tenu du montant relativement réduit des éléments finalement contestés par les recours, il convient de fixer l'émolument de justice à la charge des recourants à 2'000.- fr. (art. 55 al. 1 LJPA).

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