

## **VD\_OMNI FI.1996.0091 vom 12. Dezember 2002**

VD Tribunal cantonal, 2002-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1996.0091](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0091)

FR: VD\_OMNI FI.1996.0091 du 12 décembre 2002

IT: VD\_OMNI FI.1996.0091 del 12 dicembre 2002

### **Regeste**

c/Département des finances | Soustractions fiscales. Reprises dans les revenus de l'actionnaire ensuite de reprises dans les charges sociales (ayant trait à la part privée sur les frais de véhicules, aux salaires de personnes employées à l'entretien de la propriété de l'actionnaire et à la tenue de son ménage, à la prise en charge par la société de divers frais privés) confirmées pour l'essentiel, avec nouveau calcul de l'amende.

### **Erwägungen**

#### **E. 3**

octobre 1996 contre la décision rendue le 3 septembre 1996 par le département a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal de trente jours prévu par l'art. 134 de l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : aLI); partant, il est recevable en la forme. 2. Sur le plan 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 la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI), 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 certaines des reprises effectuées au titre de parts privées, ainsi que le caractère intentionnel de la soustraction fiscale commise. Dès lors, il conteste le bien-fondé, respectivement le montant des amendes prononcées à son encontre. 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).

c) Le compte de pertes et profits et le bilan annuel de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce et doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 959 CO). Dans la mesure où ces dispositions sont respectées, le compte de pertes et profits lie à la fois le contribuable et les autorités fiscales (Rivier, La fiscalité de l'entreprise, op. cit., p. 237). En revanche, une comptabilité dépourvue de pièces justificatives ne lie pas le fisc qui peut dans ce cas fixer le bénéfice imposable par voie d'appréciation, en se fondant notamment sur les coefficients d'expérience (ATF 105 Ib 181 consid. 4a). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie en principe d'une présomption d'exactitude; dans ces conditions, le recours aux coefficients expérimentaux n'est admissible que lorsqu'il existe une disproportion manifeste et importante entre les résultats comptabilisés et le revenu qui aurait pu être obtenu, selon l'expérience, sans que le contribuable puisse expliquer cette divergence de manière plausible (ATF 106 Ib 316 consid. 3d; Arch. 49, p. 670; Arch. 56, p. 79, consid. 4b). Il s'ensuit qu'en cas de comptabilité entachée d'une irrégularité formelle, le fardeau de la preuve est renversé. Cela n'exclut cependant pas que le contribuable apporte la preuve de l'exactitude de la comptabilité d'une autre manière. Dans un tel cas, la simple vraisemblance ne suffit toutefois pas.

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 utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise : si un contribuable a des doutes sur ses droits et 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 poste par poste les reprises opérées par l'ACI qui demeurent contestées par le recourant. Elles portent sur les prestations suivantes : - la part privée sur les frais de véhicules; - le salaire de C. C. pour l'entretien de la propriété du recourant; - le salaire de M. T. pour la tenue du ménage du recourant; - la prise en charge par la société de divers frais privés 5.1. La part privée sur les frais de véhicules (tableau des reprises, ch. 1, lettres d et e). Dans sa réponse du 27 juin 1996 au recours déposé par la société Z. \_\_\_\_\_ SA, l'ACI soulignait que la société n'avait pas passé en compte de parts privées sur les frais des véhicules commerciaux. Il n'est pas contesté au demeurant que X. \_\_\_\_\_ ne disposait pas de véhicule à son nom et qu'il utilisait aussi de ce fait les véhicules d'entreprise pour son usage privé, notamment la

3\*\*\*\*\* et la 4\*\*\*\*\*. Ces indications ressortent d'ailleurs clairement des questionnaires (mentionnés dans la partie faits, lettre G), qui précisent l'utilisateur usuel de chaque véhicule. Dans ces conditions, il se justifiait d'introduire une part privée sur les frais de véhicules en déduction des charges de la société et de reporter cette reprise sur les revenus du recourant au titre des prestations appréciables en argent de la société à son actionnaire. S'agissant de la 6\*\*\*\*\* à la disposition de l'épouse de l'actionnaire, celui-ci admet lui-même dans les questionnaires évoqués ci-dessus que l'entier des frais devait être considéré comme une dépense privée, si bien que la reprise n'est plus contestée. Dès lors qu'aucune part privée n'a été comptabilisée, c'est avec raison que l'ACI a retenu une soustraction intentionnelle à la charge de l'actionnaire bénéficiaire des prestations de sa société. 5.2.

Le salaire de l'employé C. C. pour l'entretien de la propriété du recourant (tableau des reprises, ch. 1, lettre f). Lors d'un contrôle, l'ACI a constaté que C. C. s'occupait non seulement des espaces réservés à la société, mais également de l'entretien du jardin privé du recourant (tonte du gazon, taille des haies et des arbres). Elle a repris 5'000 fr. par année de 1987 à 1992 sur le salaire mis à la charge de la société, en considérant que l'absence de part privée relevait de la soustraction. Selon les explications fournies par le recourant en cours d'audience, l'employé C. était chargé d'entretenir le chemin d'accès, la place, les garages et les véhicules, ainsi que les sous-sols de la villa où était entreposé le stock de matériel de l'entreprise. Le recourant a toutefois admis que C. avait consacré occasionnellement une demi-journée de son temps à l'entretien des espaces privés. Il a été précisé que la propriété s'étendait sur une surface totale de 7'500 m<sup>2</sup>. Un salaire de l'ordre de 400 fr. par mois pour l'entretien d'une propriété privée relativement étendue apparaît justifié. En comptabilisant dans les charges de la société l'entier du salaire d'un employé, également affecté à des tâches effectuées dans le seul intérêt privé du recourant, la société a consenti une prestation à son actionnaire. Ni la société, ni son actionnaire ne pouvaient ignorer qu'il s'agissait pour partie de dépenses privées. Les reprises de 5'000 fr. par année de 1987 à 1992 doivent dès lors être confirmées et la soustraction intentionnelle retenue.

5.3. Le salaire de l'employée M. T. pour la tenue du ménage du recourant (tableau des reprises, ch. 1, lettre g). Lors du contrôle des comptes de la société, l'ACI a constaté que le salaire de l'employée de ménage M. T. avait passé de 3'000 fr. jusqu'en 1989 à 13'000 fr. en 1991, 14'000 fr. en 1992 et 15'000 fr. en 1993. L'ACI a repris la différence entre le salaire versé à l'employée de ménage jusqu'en 1989 et celui versé depuis lors, soit 10'000 fr. en 1990, 11'000 fr. en 1991 et 12'000 fr. en 1992. Elle a retenu la soustraction. A l'audience, le recourant a justifié l'importante augmentation de salaire par le fait que l'employée avait, dès 1991, été chargée du nettoyage sur les chantiers à la fin des travaux de la société, à raison d'un après-midi à deux jours par semaine, pour un salaire se situant en 15 et 17 fr. l'heure. Au demeurant, il est admis que cette employée participait à l'entretien du ménage privé du recourant, en plus des travaux de nettoyage dans les locaux commerciaux. La part du salaire versée à l'employée pour ses travaux ménagers au domicile de l'actionnaire ne saurait de toute évidence constituer une charge pour la société. Sur le principe, la reprise est donc justifiée. Toutefois, compte tenu des explications du recourant, il y a lieu d'admettre que les nettoyages pour la société ont effectivement augmenté dès l'année 1990. Sur la base d'une moyenne calculée sur les heures annoncées, la reprise sur le salaire sera ramenée à 7'000 fr. en 1990, 8'000 fr. en 1991 et 9'000 fr. en 1992. La soustraction intentionnelle doit être ici encore retenue compte tenu de la nature de ces dépenses. 5.4.

La prise en charge par la société de divers frais privés. L'ACI a constaté que diverses dépenses qui présentaient manifestement un caractère privé ou qui n'étaient pas justifiées par des pièces

avaient été mises à la charge de la société. Il s'agissait notamment de frais pour : - des versements au parti radical, aux contemporains de Y. \_\_\_\_\_ et environs 1924; - des cotisations à la Guilde du Vin, au Club alpin suisse; - des abonnements à divers périodiques (l'Hebdo, l'Illustré, Géo, Gault et Millau); - des cartes de membres du Choeur d'hommes et de la Fanfare municipale de \*\*\*\*\*, ainsi que du Golf Club de \*\*\*\*\*; - des amendes d'ordre pour excès de vitesse; - des dépenses privées en France et en Grande-Bretagne, payées par carte de crédit; - des dépenses comptabilisées sans pièces justificatives. De 1987 à 1992, l'ACI a repris sur l'ensemble de ces frais un montant forfaitaire de 2'000 fr. par année (tableau des reprises, ch. 1, lettre h) et procédé en outre à des corrections ponctuelles (idem, lettre l, notamment). Le recourant ne conteste pas le caractère privé de ces dépenses. Lors de l'audience, il a expliqué qu'il lui arrivait de payer de sa poche des marchandises offertes aux clients, notamment des bouteilles de vin, ce qui était censé compenser les quelques frais privés mis à la charge de la société. Il n'a toutefois donné ni chiffres précis, ni pièces justificatives. Il est vrai que des frais dits "de représentation" auraient effectivement pu être comptabilisés à la charge de la société; faute de comptabilisation régulière, l'argument du recourant est cependant sans pertinence. Lorsqu'une société prend à sa charge des frais privés de l'actionnaire, elle réalise une distribution dissimulée de bénéfices (StE 1994 B 101.2 n° 16; RDAF 1995 p. 38; RDAF 1995 p. 418). Les reprises sur ces divers frais doivent donc être maintenues. Compte tenu de leur nature, le recourant ne pouvait pas ignorer qu'il s'agissait de dépenses ayant un caractère privé, ce qui conduira à confirmer la soustraction intentionnelle. 6. En

définitive, la correction porte sur la seule ligne g) - pour les années de calcul 1990, 1991, 1992 - du tableau des reprises, qui se présente dès lors comme il suit : Tableau des reprises

Périodes fiscales 1989-1990			1991-1992		1993-1994
Année de calcul			1987	1988	1989
1990	1991	1992	Total des reprises corrigées		22'860.-
27'552.-	307'742.-	32'357.-	38'096.-	34'063.-	Reprises moyennes par
périodes	25'206.--		170'049.--		36'079.-- Le

revenu imposable est par conséquent pour la période fiscale 1989-1990 : sans changement 1991-1992 : de 318'000 fr. (au lieu de 319'500 fr.) 1993-1994 : de 119'100 fr. (au lieu de 122'100 fr.). 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) L'autorité intimée s'est fondée sur l'art. 128 aLI. 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 aLI). 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 récidive 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). b) La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, a introduit à son art. 243 la notion de tentative de soustraction (notion reprise de l'art. 176 LIFD qui suppose également une intention; BGC, mai 2000, p. 852). Il convient dès lors de se demander si le principe de la lex mitior - principe général du droit pénal qui s'impose également en droit vaudois (art. 258 al. 1 LI) - justifie l'application des art. 242 et 243 LI, à tout le moins lorsque ces dispositions sont en concours avec l'art. 128 al. 2 litt. b aLI, c'est à dire quand la contravention n'a pas été constatée avant la fin de la période de taxation. c) Dans le cas présent, conformément d'ailleurs à sa pratique, l'Administration cantonale s'est très largement écartée des maxima de l'art. 128 aLI pour suivre les minima des barèmes évoqués 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 s'il s'agit d'une soustraction légère (c'est-à-dire lorsque le rapport entre élément soustrait et élément de la taxation rectifiée est inférieur à 20 %, comme c'est le cas en l'espèce). Les quotités sont en outre réduites de moitié en cas de tentative de soustraction. Compte tenu des coefficients retenus par l'intimée, on ne saurait considérer que les art. 242 et 243 LI sont applicables ici à titre de lex mitior. Au demeurant, il y a lieu de rappeler que le contribuable est âgé, à la retraite. Pour la période fiscale 2001-2002, il a déclaré des revenus pour un montant de 98'800 fr. et une fortune s'élevant à 2'056'000 francs. La situation du recourant et les considérations qui précèdent conduisent à confirmer l'amende prononcée pour la période 1989-1990. Pour la période 1991-1992, la légère correction apportée au considérant 5.3 permet de réduire l'amende dans une mesure correspondante pour la porter à 10'000 francs. Enfin, pour la période 1993-1994, l'application de l'art. 128 al. 2 litt. a aLI n'est pas contestée. 8. Les considérants qui précèdent conduisent à une admission très partielle du recours. Le recourant supportera donc un émolument, qui sera réduit. Il ne sera pas alloué de dépens; la réduction de l'émolument en tiendra compte.