

VD_OMNI FI.1996.0100 vom 8. März 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-03-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0100

FR: VD_OMNI FI.1996.0100 du 8 mars 1999

IT: VD_OMNI FI.1996.0100 del 8 marzo 1999

Regeste

c/ACI | Associés en Snc. Qualification de la soustraction selon les reprises: intentionnelle (ristournes, véhicules et compte bancaire non déclarés, part privée sur charges sociales) ou négligence (salaire de Mme, produit de promotion immobilière). Amendes fédérales réformées, cantonales et communales confirmées. Responsabilité des époux: personnelle selon 180 LIFD et 9 al. 2 LI; substitution selon 13 AIFD: amendes mises à la charge du mari en droit fédéral.

Erwägungen

E. 1

LIFD, Archives 52, 454; 54, 660; 56, 345). Si l'autorité fiscale découvre, avant que la taxation ne devienne définitive, un état de fait qui aurait provoqué une imposition incomplète, il s'agit d'une tentative de soustraction (art. 176 LIFD; Oberson, Droit fiscal suisse, n. 15, p. 462). La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, s'agissant des personnes physiques, que ces montants sont entrés dans la sphère de disposition du contribuable. La condition subjective de la soustraction fiscale implique que le contribuable ait agi de manière fautive. 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; Archives 54, p.662; Archives 44, p.55; ATF 85 I 259). Selon le Tribunal fédéral, la preuve du caractère intentionnel est rapportée 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 admettre que le contribuable a agi de manière intentionnelle, dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B. 101.21, Nr. 6; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987, p.15). Lorsque des éléments du revenu ne sont pas indiqués dans la déclaration d'impôt, on peut admettre, en règle générale, qu'il y a intention de soustraire l'impôt (Archives 24, 85; RDAF 1956, 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal. Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Lorsqu'un contribuable ne remplit pas lui-même sa déclaration d'impôt, mais la soumet à un représentant contractuel, la soustraction commise par ce dernier est imputée au contribuable, à moins qu'il ne prouve qu'il n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte ou d'en faire disparaître les effets (ATF 89 I 405; ATF du 6 février 1970, ASA 39 p. 258). En effet, le contribuable agit pour le moins

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). b) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont identiques, la LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la tentative de soustraction et la soustraction consommée. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction (RDAF 1994, p. 383, consid. 4b). Partant, il n'est pas nécessaire que les irrégularités commises par le contribuable aboutissent à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. c) Sous l'empire de l'AIFD, la responsabilité des époux en cas de soustraction ne faisait l'objet d'aucune disposition expresse. En effet, selon l'art. 13 AIFD, si les époux n'étaient pas séparés de corps, il incombait au mari de remplir les obligations fiscales de son épouse, tant du point de vue formel que matériel. Il ne s'agissait donc pas d'une simple représentation, mais d'une substitution fiscale, de sorte que la femme mariée n'était pas partie à la procédure de taxation et de recours (Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 71; Masshardt, Genre, Commentaire IDN, 1980, ad art. 13, p. 60; Känzig, Wehrsteuer, 1982, vol. I, ad art. 13, n. 5, p. 147). Toutefois, bien que remplacée par son époux dans ses obligations fiscales, la femme mariée demeurait un sujet fiscal, puisque son revenu et sa fortune devaient être ajoutés à ceux du mari. Pour cette raison, l'art. 90 al. 7 AIFD astreignait directement l'épouse à l'obligation de fournir des renseignements aux autorités de taxation sur sa situation et ses revenus. En cas de soustraction fiscale, l'époux répondait seul, puisque l'épouse n'apparaissait pas comme une contribuable (Känzig, op. cit., ad art. 13, n. 8, p. 150). Tout au plus, pouvait-elle être poursuivie en qualité de "tiers", dans l'hypothèse où elle n'avait pas informé son mari sur sa situation économique (Lanz-Baur, Das Ehepaar im Steuerrecht, Berne, 1988, p. 71; Böckli, Die Einkommenssteuer unter dem Einfluss des neuen Eherechts, Revue fiscale 1991, p. 223, spéc. p. 242). Depuis l'entrée en vigueur de la LIFD le 1er janvier 1995, la responsabilité des époux est déterminée par l'art. 180 LIFD. Selon cette disposition, le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables (al. 1). Toutefois, chacun des époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction. S'il y parvient, l'autre époux sera puni comme s'il avait soustrait des éléments imposables lui appartenant (al. 2; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 377; Behnisch, Steuerstrafrecht, Archives 61, p. 467). En droit cantonal, depuis la période de taxation 1981-1982, la substitution fiscale de l'épouse par son mari n'existe plus. En effet, l'art. 9 al. 2 LI considère depuis lors les époux comme un seul contribuable, ayant chacun les mêmes droits et obligations de procédure; ils se représentent l'un l'autre devant les autorités fiscales. Ainsi, ils déposent une déclaration unique, le couple étant libre de choisir lequel des deux conjoints le représente. La déclaration d'impôt peut être signée par l'un ou l'autre conjoint, ou par les deux (Yersin, L'imposition du couple et de la famille, Berne, 1984, p. 14 et 69). Dans les cas d'infractions fiscales, l'art. 9 al. 2 LI dispose que seul l'époux coupable de l'infraction peut être condamné: lui seul sera tenu de payer les amendes infligées ensuite de son comportement (Yersin, loc. cit.). 4. En l'espèce, les recourants contestent la qualification de certaines reprises qui, de leur point de vue, ne sont pas constitutives d'une soustraction fiscale. Dès lors, il importe d'examiner chaque reprise afin de juger si les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale sont réalisées. a) En premier lieu, l'ACI a repris des ristournes versées par des fournisseurs de la

société à B. _____ et A. _____ au cours des années 1985 à 1992, s'élevant globalement à 110'092 fr. Celles-ci ne figuraient pas dans la comptabilité de la société et n'avaient pas été déclarées par les recourants. De jurisprudence constante, les ristournes encaissées directement par un associé ou un actionnaire constituent un revenu, de sorte que le contribuable qui omet de les déclarer commet une soustraction fiscale (RDAF 1996, p. 87; 1996, p. 171 et références citées). Vu les montants non déclarés, les recourants ne pouvaient pas ignorer commettre une soustraction fiscale. Au demeurant, ils ne contestent pas cette qualification. b) Le même raisonnement aboutit à la conclusion que l'omission de déclarer des véhicules, un compte détenu auprès de la Banque G. _____ et ses intérêts constitue également une soustraction fiscale intentionnelle. A cet égard, le Tribunal observe que B. _____ n'avait indiqué sous la rubrique "autres éléments de sa fortune privée (automobile, etc.)", qu'une valeur imposable de 500 fr. dans sa déclaration d'impôt au cours des périodes litigieuses, alors qu'en réalité il était propriétaire d'un véhicule dont la valeur excédait 15'000 fr. De même, A. _____ avait régulièrement déclaré sous cette même rubrique une somme de 0 fr., alors qu'il était propriétaire d'un véhicule dont la valeur moyenne (entre 1987 et 1993) excédait 14'000 francs. La disproportion entre ces montants ne permet pas de conclure à une simple négligence. c) S'agissant du salaire non déclaré, perçu par Mme A. _____, de 1985 à 1990 (s'élevant au total à 61'200 fr.), l'autorité intimée a considéré qu'il s'agissait d'une soustraction commise par négligence; les contribuables avaient sans doute omis de les porter sous un point séparé de leur déclaration d'impôt, croyant à tort qu'ils étaient déjà compris dans le résultat de la société en nom collectif. Les recourants contestent cette qualification. A l'appui leur argumentation, ils ont produit une déclaration écrite de leur comptable qui affirme être le seul responsable de cette omission. Ils invoquent en outre que le salaire omis avait été porté sur les déclarations de salaires destinées à l'AVS et qu'il figurait dans la comptabilité de la société. Or, de jurisprudence constante (voir références citées au consid. 3a in fine), la soustraction commise par le représentant contractuel du contribuable est imputée à ce dernier, à moins qu'il ne prouve qu'il n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte ou d'en faire disparaître les effets. Si le contribuable signe la déclaration que lui présente sa fiduciaire en omettant de la vérifier, il y a lieu d'admettre qu'il agit au moins par négligence. Par ailleurs, la soustraction ne saurait être exclue du seul fait que les indications incomplètes du contribuable pouvaient être aisément constatées par l'autorité fiscale; car le contribuable peut escompter que l'autorité se fondera sur ses indications sans les vérifier plus avant (ATF 100 Ib 480 consid. 2; 85 I 259 consid. 2; Archives 44, 55; 40, 160 consid. 2). Partant, il se justifie de retenir la commission d'une soustraction par négligence. Cependant, en droit fédéral, avant l'entrée en vigueur de la LIFD, le 1er janvier 1995, le mari est seul susceptible de commettre une soustraction d'impôt dans le cadre de l'art. 129 AIFD, l'épouse n'étant pas punissable sous réserve d'une participation de sa part à l'infraction (instigation, complicité; voir l'art. 129 al. 3 AIFD; FI 93/0162 du 30 décembre 1993, consid. 2b et 8ca), puisqu'elle n'apparaissait pas en tant que contribuable. En revanche, en droit cantonal, depuis la période de taxation 1981-1982, seul l'époux coupable de l'infraction peut être condamné en vertu de l'art. 9 al. 2 LI. En définitive, Mme A. _____ ne peut être poursuivie qu'en droit cantonal. En droit fédéral, il incombe à son époux, A. _____, de répondre de l'infraction commise. Enfin, pour la période 1991-1992, cette soustraction commise par négligence n'est pas punissable en droit fédéral, étant donné que la taxation était provisoire. En effet, la tentative de soustraction commise par négligence ne constitue pas une infraction en droit fédéral (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480 consid.2). d) Pour ce qui est de la commission portée en 1989

au crédit du compte "SI E. _____", l'ACI a traité cette reprise comme une soustraction commise par négligence. L'instruction a effectivement permis d'établir que la société avait débité le compte de caisse puis crédité un compte d'actif par des frais de courtage, alors qu'en réalité il ne s'agissait pas d'une charge, mais du produit d'une promotion immobilière destinée aux associés. Cette commission était donc un bénéfice versé en faveur de A. _____ et de B. _____. Ainsi, le résultat d'exploitation de la société a été diminué à tort et les associés ont omis de déclarer ce revenu. A l'appui de leur libération, les recourants soutiennent qu'on ne saurait leur reprocher une imprévoyance coupable, puisqu'ils ont soumis leur comptabilité à une fiduciaire, ce qui constitue à leur point de vue une précaution suffisante. Or, selon la jurisprudence précitée, l'erreur commise par la fiduciaire est néanmoins imputable au contribuable qui l'a mandatée, à moins qu'il parvienne à démontrer qu'il n'était pas en mesure de la constater et d'en prévenir les effets. En l'espèce, les recourants ne sont pas parvenus à établir cette circonstance. Par conséquent, cette fausse écriture comptable relève de la soustraction, commise tout au moins par négligence. Cependant, en droit fédéral, comme la taxation de la période 1989-1990 était provisoire à l'ouverture d'enquête, cette soustraction n'est pas punissable, puisque la tentative de soustraction ne se conçoit que pour des actes intentionnels (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480 consid. 2). Il en va différemment en droit cantonal, puisque l'art. 128 LI ne consacre qu'une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction. Par conséquent, seule la décision entreprise en matière fédérale doit être réformée sur ce point. e) La dernière reprise litigieuse concerne une part privée sur des travaux effectués par la société, en 1991, en faveur des associés, d'une valeur de 750 fr. par associé. Pour l'autorité intimée, comme pour le Tribunal de céans, il s'agit d'une soustraction intentionnelle. En effet, la société a enregistré des frais généraux qui constituaient en réalité des charges privées. Il s'agit donc d'une dépense étrangère à l'exploitation de la société et qui a diminué son résultat d'exploitation. La société en nom collectif n'étant pas un contribuable, son revenu est ajouté à celui des associés d'après la part qui leur revient (art. 13, 20 al. 1 lettre b LI; 3, 18 al. 2 AIFD). Toutefois, pour le calcul de l'impôt, le revenu de la société en nom collectif est traité séparément, les associés étant considérés à ce stade du calcul comme des tiers. Ainsi, les prestations de la société aux associés doivent être imposées chez ceux-ci (Känzig, Wehrsteuerkommentar, 1985, ad art. 18, n. 9; RDAF 1995, p. 120 consid. 1 a). Par conséquent, de jurisprudence constante, le contribuable qui met des frais privés à la charge du compte de profits et pertes d'une société à laquelle il participe commet une soustraction fiscale en ne les déclarant pas comme des revenus (en ce sens RDAF 1995, p. 118; v. également StE 1994 B. 101.2 n° 16; Archives 44, 53, spéc. 56; 41, 313; Käuzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, ad art. 129, n° 29). Au vu des éléments qui précèdent, cette reprise constitue une soustraction fiscale intentionnelle. f) Enfin, étant donné qu'à l'ouverture des enquêtes, seules les taxations des recourants pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 étaient définitives, les soustractions intentionnelles relatives aux périodes 1991-1992 et 1993-1994 ne constituent, en matière d'impôt fédéral direct, que des tentatives de soustraction. On note à cet égard que les décisions entreprises ont tenu compte de cette distinction. 5. 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).

S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction, mais au maximum à 20'000 fr. (Archives 56, p. 355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond.

b) En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière. Selon cette disposition, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2, lettre b LI). Bien que le droit cantonal ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2, lettre a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10% (FI 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 du 17 novembre 1994 consid. 4a).

c) Les dispositions précitées déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Dans un cas d'espèce, pour fixer le montant de l'amende approprié, il faut tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 48 ch. 2 CP, applicable par le renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, *op. cit.*, p. 464; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987, p.15; ATF 85 I 261; Archives 39, 264 consid. 4). Pour faciliter la fixation du montant de l'amende et unifier les pratiques cantonales, l'Administration fédérale des contributions avait publié en décembre 1987, sous l'empire de l'AIFD, des "Instructions concernant la poursuite et la répression d'autres infractions" en matière d'impôt fédéral direct (Archives 56, 344); ces instructions contiennent un barème qui prévoit pour les cas ordinaires, c'est-à-dire en l'absence de circonstances justifiant une amende plus forte ou plus faible, une amende fixée en pour-cent du montant de l'impôt soustrait. Ce pour-cent est fonction du rapport existant entre l'impôt soustrait et l'impôt dû sur la base d'une taxation correcte. Ces directives ne sauraient avoir force de loi, mais constituent une base adéquate permettant d'assurer une certaine égalité de traitement entre les contribuables. Toutefois, selon le Tribunal fédéral, ces règles ne doivent pas être appliquées de façon rigide; elles ne fournissent qu'un premier point de repère, l'amende devant être fixée de façon appropriée aux circonstances (ATF 85 I 261). Pour l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a édicté le 14 août 1992 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives prévoient que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. 6.

Le second objet du litige consiste à examiner si les amendes s'avèrent proportionnées compte tenu de l'ensemble des circonstances. Pour ce qui est des

circonstances personnelles, outre la situation financière actuelle des recourants décrite en cours d'audience, le Tribunal retiendra les éléments pris en considération par l'autorité intimée, à savoir la collaboration, l'absence d'antécédents, le fait que les infractions se sont poursuivies pendant plusieurs années fiscales et que B. _____ est libre de toute charge familiale. a) Pour les amendes prononcées en matière d'impôt fédéral direct, c'est à juste titre que l'autorité intimée a appliqué, en vertu du principe de la *lex mitior*, les dispositions de la LIFD aux périodes de taxation 1987-1988 et 1989-1990 (taxations définitives) et celles de l'AIFD aux périodes 1991-1992 et 1993-1994 (taxations provisoires). Au demeurant, l'ACI a fait application du barème établi par l'Administration fédérale des contributions, qui - comme on l'a rappelé (consid. 5c) - constitue une base adéquate pour la fixation des amendes. aa) Concernant B. _____, l'amende prononcée, en vertu de l'art. 175 al. 2 LIFD, pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990, correspond à 1 fois le montant de l'impôt soustrait. Or, selon le barème de l'Administration fédérale des contributions, il s'agit du minimum prévu en cas de soustraction intentionnelle consommée (ristournes et véhicules non déclarés). Pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994, l'amende infligée à B. _____, en vertu de l'art. 131 al.

E. 2

AIFD, correspond à 0.5 fois le montant de l'impôt soustrait, soit le minimum prévu par le barème de l'Administration fédérale des contributions en cas de tentative de soustraction intentionnelle (ristournes, part privée sur travaux, compte G. _____ et véhicules non déclarés). Le coefficient de l'amende est admissible. Cependant, le calcul de l'amende pour la période 1991-1992 est erroné, dans la mesure où il intègre la reprise afférente à la commission "SI E. _____" qui n'est pas punissable puisqu'il s'agit d'une tentative de soustraction par négligence. Par conséquent, l'amende doit être réduite à 1'000 fr. De même, le calcul de l'amende pour la période 1993-1994 est incorrect, étant donné qu'il tient compte de la reprise relative aux frais sur immeuble, laquelle ne constitue pas une soustraction fiscale. Par ailleurs, étant donné que les éléments soustraits par B. _____ et A. _____ sont identiques, le montant de l'amende doit être le même dans les deux cas. Par conséquent, l'amende doit être réduite à 100 fr. Les prononcés d'amende doivent donc être réformés sur ces deux points. ab) S'agissant des époux A. _____, l'ACI a distingué les infractions commises par chacun des époux. En ce qui concerne A. _____, l'ACI a infligé, pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990, une amende correspondant à 1 fois le montant de l'impôt soustrait, et pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994 à 0.5 fois ce montant. Les coefficients sont ainsi identiques à ceux appliqués à son frère B. _____. Etant donné que les éléments soustraits sont semblables (véhicules non déclarés, ristournes, propres travaux), ces coefficients sont adéquats. Toutefois, le calcul des amendes pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994 est erroné. En effet, il intègre la reprise afférente à la commission "SI E. _____", qui n'est pas punissable (tentative de soustraction commise par négligence). Dès lors, le montant de l'amende doit être réduite à 1000 fr. En outre, le calcul de l'amende pour la période 1993-1994 tient compte de la reprise relative aux frais sur immeubles qui n'est pas constitutive d'une soustraction fiscale. Toutefois, cette correction n'entraînant pas une différence significative, l'amende doit être confirmée. Concernant Mme A. _____, l'autorité intimée lui a infligé une amende correspondant à 0.8 fois le montant de l'impôt soustrait, en considérant qu'il s'agissait d'une tentative de soustraction commise par négligence. Aucune amende n'a été prononcée pour la période 1991-1992, puisque la taxation était provisoire. Cependant, avant l'entrée en vigueur de la LIFD le 1er janvier 1995, le mari répondait seul des soustractions commises par son épouse.

Par conséquent, en raison de cette substitution fiscale, les amendes doivent être prononcées à l'encontre seulement de A. _____, Mme A. _____ étant libérée de toute amende. b) S'agissant de la fixation des amendes cantonales, l'autorité intimée a fait application ici encore du barème interne de l'administration. ba) Pour B. _____, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations exactes (4% pour les 210 premiers jours de 1987, de 5% pour les 150 derniers jours de 1987 et pour 1988, et de 9% pour 1989-1990) conduit à retenir une soustraction légère selon le barème susmentionné. En cas de soustraction intentionnelle qualifiée avec collaboration (ristournes, véhicules non déclarés), la quotité de l'amende doit se situer entre 1 et 1.75 fois le montant de l'impôt soustrait. Le coefficient de l'amende arrêté par l'autorité intimée pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990 correspond à 1 fois le montant de l'impôt soustrait, soit le seuil minimum prévu par le barème. L'amende infligée apparaît par conséquent proportionnée. S'agissant des périodes 1991-1992 et 1993-1994, les taxations ont été majorées de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. Contrairement aux allégations du recourant, la majoration ne tient pas compte de la reprise afférente aux frais sur immeubles. Dès lors, il convient de confirmer ces décisions. bb) S'agissant des époux A. _____, la proportion des éléments non déclarés par rapport à des déclarations exactes est de 16% pour 1987-1988 et de 17% pour 1989-1990. Dès lors, la quotité de l'amende devrait se situer, selon le barème précité, entre 1 et 1.75 fois le montant soustrait pour A. _____ (soustraction qualifiée, intentionnelle avec collaboration) et entre 0.3 et 1 fois le montant soustrait pour Mme A. _____ (soustraction par négligence, légère, avec collaboration). L'autorité intimée a effectué une répartition proportionnelle entre les infractions commises par A. _____ et celles commises par son épouse Mme A. _____. En matière cantonale, cette distinction se justifie étant donné que selon l'art. 9 al. 2 LI chaque époux coupable répond de la soustraction commise sur ses éléments imposables. L'amende infligée à A. _____ correspond à un coefficient de 1. Étant donné que les éléments soustraits par ce dernier sont identiques à ceux soustraits par son frère (ristournes et véhicules non déclarés), il convient de retenir un coefficient identique dans les deux cas. L'amende infligée à Mme A. _____ correspond à 0.5 fois le montant soustrait. La quotité de l'amende se révèle proportionnée et relativement modérée compte tenu de l'ensemble des circonstances. Pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994, les taxations ont été majorées de 10% conformément à l'art. 128 al. 2 lettre a LI. Contrairement à ce que prétendent les recourants, ici encore, le calcul de cette majoration ne tient pas compte de la reprise relative aux frais sur immeuble. Dès lors, il y a lieu de confirmer la décision entreprise, en tant qu'elle concerne l'ensemble des amendes prononcées en matière cantonale. 7. Vu le sort du litige, un émolument arrêté au montant réduit de l'avance de frais est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. Les conclusions des recourants étant pour l'essentiel rejetées, il ne se justifie pas d'allouer des dépens aux recourants qui ont consulté à la veille de l'audience.