

VD_OMNI FI.1996.0105 vom 22. März 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-03-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0105

FR: VD_OMNI FI.1996.0105 du 22 mars 2006

IT: VD_OMNI FI.1996.0105 del 22 marzo 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Vente d'un actif immobilier à un prix inférieur à sa valeur vénale à un proche de l'actionnaire: la différence entre la valeur vénale de l'immeuble et le prix de vente est une prestation appréciable en argent à l'actionnaire. Le caractère de distribution dissimulée de bénéfice étant reconnaissable, la soustraction est réalisée (consid. 6e). Reprise confirmée et amendes IFD/ICC. Abandon de créance de la société recourante en faveur d'une société soeur: reprise sur la perte (comptabilisée en charge) confirmée pour la société (en taxation provisoire). Pas de soustraction retenue. Abandon de la reprise dans le chef de l'actionnaire (en taxation définitive) pour une prestation en argent non reconnaissable pour les organes sociaux (consid. 6c, f, g). Rappels d'impôts (sur parts privées non comptabilisées, dépenses privées, frais de représentation) et amendes partiellement confirmés.

Erwägungen

E. 1

Les recours, respectivement interjetés les 18 octobre 1996 et 15 janvier 1997 contre les décisions rendues les 20 septembre 1998 et 16 décembre 1996, ont été formés par actes écrits et motivés dans le délai légal de trente jours prévus aux art. 132 LIFD et 104 al. 2 aLI. Partant, ils sont recevables en la forme.

E. 2

Sur le plan fédéral, la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et 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 l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) pour l'impôt fédéral, et selon la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) pour l'impôt cantonal et communal, alors que le droit applicable pour juger s'il y a soustraction est déterminé conformément au principe du droit pénal visant à appliquer la loi la plus favorable (principe de la *lex mitior*; FI.1999.0017 du

E. 4

a) Les prestations appréciables en argent peuvent également être constitutives d'une soustraction d'impôt (ou en droit fédéral, si la taxation n'est que provisoire, d'une tentative de soustraction d'impôt), voire d'une infraction aggravée d'usage de faux en matière fiscale au sens des art. 129 bis aLI, respectivement 130 bis AIFD; 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 (cf. l'art. 176 LIFD). La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, et d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable, Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p. 15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n° 7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n° 6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas 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 le lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 n° 6, et références citées). b) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, 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. On relèvera ici que la nouvelle loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001) consacre à ses art. 242 et 243 un régime de sanctions calqué sur les art. 175 et 176 LIFD; ces nouvelles dispositions

cantonales ne sont cependant pas applicables en l'espèce dès lors qu'elles n'impliquent pas des amendes moins sévères.

E. 5

Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner les reprises opérées par l'ACI qui demeurent contestées par les recourants. Elles portent sur les prestations suivantes : - les parts privées non comptabilisées pour l'utilisation privée d'un véhicule de la société et non déclarées par le bénéficiaire; - les parts privées à divers frais privés non comptabilisés et non déclarés par le bénéficiaire; - les frais de voyage et de représentation non admis à charge de l'exploitation; - l'abandon de créance en faveur de X-D. _____ SA; - la vente d'une villa à un prix inférieur à sa valeur vénale aux époux E.-X. _____.

E. 5.1

Les parts privées non comptabilisées pour l'utilisation privée d'un véhicule de la société et non déclarées par le bénéficiaire Sur la base des vérifications comptables effectuées auprès de la société X. _____ SA, l'administration fiscale a constaté que A.X. _____ avait bénéficié de l'usage gratuit d'un véhicule de l'entreprise. Elle a repris une part privée de 6'000 fr. par année en 1991 et 1992 auprès de la société pour l'utilisation d'un véhicule commercial à titre privé. Lors de l'audience du 4 octobre 2002, les recourants ont déclaré qu'ils admettaient le principe des reprises faites à ce titre, mais qu'ils contestaient le caractère de soustraction retenu par le fisc. Dès lors qu'aucune part privée n'a été comptabilisée, c'est avec raison que l'ACI a retenu une soustraction. La reprise de 6'000 fr. par année en 1991 et en 1992 doit être maintenue auprès de la société. Pour ce qui est des personnes physiques, le montant de 6'000 fr. par année est compris en définitive dans la somme totale ajoutée aux revenus des bénéficiaires en tant que prestations appréciables en argent de la société à son actionnaire ou à ses proches. Puisque cette prestation n'a pas été déclarée, le caractère de soustraction est établi et la reprise maintenue.

E. 5.2

Les parts privées à divers frais privés non comptabilisés et non déclarés par le bénéficiaire L'autorité intimée a constaté que la société avait pris à sa charge divers frais privés de l'actionnaire non justifiés par l'usage commercial. Elle a repris à ce titre un montant de 6'000 fr. par année en 1991 et 1992 auprès de la société. A l'instar des frais de véhicule, les recourants ont admis lors de l'audience du 4 octobre 2002 le principe des reprises, mais en ont contesté le caractère de soustraction. Dès lors qu'aucune part privée n'a été comptabilisée pour des dépenses consacrées à des fins personnelles, les reprises doivent être maintenues et la soustraction retenue. Comme pour les frais de véhicules, le montant de 6'000 fr. par année est compris dans la somme totale ajoutée aux revenus du bénéficiaire en tant que prestations appréciables en argent. Le caractère de soustraction étant établi, la reprise est maintenue.

E. 5.3

Les frais de voyage et de représentation non admis à charge de l'exploitation Des frais de voyage et de représentation ont été portés dans les comptes de la société. L'autorité intimée a repris 25'200 fr. en 1991 et 26'400 fr. en 1992, tant auprès de la société que de son actionnaire. En cours d'instruction, l'ACI a admis un forfait pour frais de représentation de 12'000 fr. par année, réduisant les reprises effectuées à 13'200 fr. en 1991 et à 14'400 fr. en 1992; la qualification de soustraction qui avait été donnée aux reprises a été abandonnée s'agissant de la personne morale, mais maintenue pour l'actionnaire. On rappelle que les

"directives concernant les certificats de salaire" émises par l'Administration cantonale des impôts traitent des indemnités forfaitaires pour frais de représentation (Revue fiscale 1986, p. 586). Elles distinguent deux catégories de frais : d'une part, les frais remboursés par l'employeur sur la base de leur coût effectif et, d'autre part, ceux qui, par opposition aux précédents, sont par nature plus difficiles à rembourser sur une base effective. Pour cette seconde catégorie, l'autorité fiscale admet, par mesure de simplification, le versement d'indemnités forfaitaires si deux conditions cumulatives sont réunies. D'une part, le règlement de l'entreprise doit prévoir expressément le remboursement des dépenses professionnelles aux collaborateurs sous la forme d'une indemnité forfaitaire. D'autre part, ces indemnités ne peuvent être allouées qu'aux collaborateurs ayant un devoir permanent de représentation. On considère qu'un tel devoir existe lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une activité dont une part importante se déroule à l'extérieur, en contact direct avec la clientèle de l'entreprise et que le lien entre la représentation, la promotion et la conclusion d'affaires est essentiel (FI.1993.0154 cons. 2; Revue fiscale, 1986, p. 588). Lorsque ces conditions sont réunies, l'administration fiscale admet que le versement d'une indemnité forfaitaire est justifié d'un point de vue commercial. Par voie de conséquence, le contribuable n'a pas à prouver l'existence de ces dépenses, ni à démontrer leur rapport de causalité avec l'acquisition d'un revenu (RDAF 1987, p. 33; Känzig, Wehrsteuer, 2^e éd., 1982, p. 697). La société X-D. _____ SA n'a pas déposé de règlement d'entreprise toutefois, même dans cette hypothèse, les autorités fiscales font preuve d'une certaine souplesse en n'exigeant pas dans tous les cas le respect de l'ensemble des conditions posées par les directives citées. Se référant à cette pratique, le Tribunal administratif a admis le caractère déductible d'une indemnité forfaitaire pour les frais encourus, même en l'absence de règlement d'entreprise, tout au moins lorsque l'entreprise concernée est à même de démontrer l'existence et le montant approximatif de ces frais. Si le contribuable ne parvient pas à démontrer que les indemnités versées correspondent à des frais effectifs, celles-ci seront considérées comme non conformes à l'usage commercial (Arch. 55, p. 624; RDAF 1988, p. 400). Il est incontestable que A.X. _____, qui dirige la société et qui en est l'administrateur, doit entretenir des contacts réguliers avec la clientèle acquise ou future. En conformité avec la pratique rappelée ci-dessus, l'ACI est revenue sur sa position pour admettre des frais de représentation arrêtés à 1'000 fr. par mois. Les reprises sur les charges de la société ont dès lors été limitées à 13'200 fr. en 1991 et à 14'400 fr. en 1992. Le tribunal se rallie à cette solution : il reportera les montants retenus en définitive par l'ACI au tableau des reprises concernant la société figurant au considérant 7. A l'instar encore de l'intimée, le tribunal admet que la soustraction n'est pas réalisée pour la personne morale. En ce qui concerne l'actionnaire, dès lors que des indemnités pour frais de représentation ont été déclarées (elles figuraient sur le certificat de salaire), la soustraction n'est pas réalisée ; les reprises à ce titre doivent donc être abandonnées.

E. 6

L'abandon de créance en faveur de X-D. _____ SA et la vente d'un actif immobilier à un prix inférieur à sa valeur vénale au bénéfice d'un proche de l'actionnaire a) Au cours de l'exercice 1991, la société X. _____ SA a enregistré dans ses comptes d'exploitation une charge de 200'000 fr. résultant d'un abandon de créance en faveur de X-D. _____ SA. b) Le 12 mars 1992, X-D. _____ SA a vendu une PPE (soit une part de 500/000) avec droit exclusif sur une villa jumelle de 5 ½ pièces sise à C. _____ sur une parcelle de base de 1200m², pour le prix de 370'000 fr. aux époux E.-X. _____, la fille et le gendre de l'actionnaire A.X. _____. L'administration fiscale a retenu une valeur vénale de 550'000

fr., sur la base des éléments suivants : - une perte comptabilisée dans la société X-D. _____ SA pour un montant de 186'221 fr. 80 ; - une valeur vénale de 540'000 fr., retenue dans le cadre de l'imposition auprès des acheteurs d'une vente qualifiée de donation mixte (droit de mutation et impôt sur les donations) ; - une valeur ECA pour le seul bâtiment de 512'700 fr. (la police fait référence à un coût de construction de 437'190 fr., auquel viendrait s'ajouter le prix d'achat du terrain de 120'000 fr., ce qui représente une valeur de 557'190 francs) ; - un prix du terrain en zone villas à C. _____ qui se négocierait alors aux prix de 200 fr. par m² et, pour comparaison, des prix pour des villas contiguës ou individuelles construites au bord de l'autoroute à ***** pour des prix de l'ordre de 480'000 à 600'000 francs. c) S'agissant de l'abandon de créance enregistré dans les comptes d'exploitation de X. _____ SA, l'autorité intimée a considéré que la prétendue perte de 200'000 fr. ne constituait pas une charge justifiée par l'usage commercial. En premier lieu, l'administration fiscale relève que la société créancière n'a engagé aucune procédure en recouvrement de sa créance. Or, au bilan de X-D. _____ SA au 31 décembre 1991 figuraient des actifs pour un montant de 1'263'299 fr. 65. Ainsi, pour le fisc, l'abandon de créance concédé en 1991 par X. _____ SA apparaît comme une mesure destinée en réalité à financer la prestation de la société sœur X-D. _____ SA, effectuée au bénéfice d'un proche de l'actionnaire sous la forme d'une vente à perte d'une part de PPE; considéré sous cet angle, l'abandon de créance constitue une mesure d'assainissement permettant à X-D. _____ SA d'échapper à la procédure de l'art. 725 CO ; à cet effet, X. _____ SA s'est substituée à son actionnaire pour procéder à un assainissement anticipé de X-D. _____ SA. Dans cette logique, l'ACI a procédé à une reprise de 200'000 fr. dans les charges de la société X. _____ SA (et de 180'000 fr. dans celle de X-D. _____ SA). Ces opérations menées dans l'intérêt de l'actionnaire devraient conduire à ajouter aux revenus des époux X. _____ ces deux montants, qualifiés de prestations appréciables en argent (200'000 fr. pour l'abandon de créances et 180'000 fr. pour la différence entre la valeur vénale et le prix de vente de l'immeuble, passée en perte dans les charges de X-D. _____ SA). Ces opérations ayant été comptabilisées, l'administration n'a pas retenu le caractère de soustraction pour la société X. _____ SA. d) Les recourants ne contestent pas la valeur vénale de 550'000 fr. attribuée à la part de PPE cédée par X-D. _____ SA. De leur point de vue cependant, la venderesse n'a pas fait de faveur à l'acheteur. Lors de l'audience du 4 octobre 2002, les recourants ont expliqué que la société X-D. _____ SA se trouvait alors confrontée aux difficultés liées au marché de l'immobilier en crise depuis les années 1990 : l'entreprise était en manque de liquidités, sur le point de se trouver en cessation de paiement. Dans ce marasme, la débitrice n'aurait eu d'autre solution que de « brader » l'immeuble aux acheteurs qui se sont présentés. e) Une société anonyme fait une prestation injustifiée à son actionnaire ou à ses proches lorsqu'elle vend à ces derniers un bien faisant partie de son patrimoine à un prix inférieur à la valeur vénale représentée par prix du marché (Rivier, op. cit. p. 271). En l'espèce, les conditions d'une telle prestation sont réunies, les proches étant la fille et le gendre de l'actionnaire. Celui-ci ne conteste pas que le prix du marché peut être arrêté à 550'000 francs ; c'est en vain qu'il avance que l'opération serait imputable à ses mandataires (voir à ce sujet ATF du 10 décembre 1998, INST p 1999, 63). De même, c'est en vain qu'il fait valoir que cette prestation ne l'a pas enrichi. D'un point de vue économique, certes, la prestation a été prélevée directement sur les réserves de la société au bénéfice d'un tiers. Mais, dans la conception du droit fiscal, l'avantage a été concédé par la société à son actionnaire, en raison précisément de sa qualité d'actionnaire ; et celui-ci a fait une libéralité à l'un de ses

proches (sa fille) du même montant. Dès lors, tant l'actionnaire que les bénéficiaires de la vente « à perte » ne pouvaient ignorer avoir accordé, respectivement avoir reçu, une prestation appréciable en argent, qui affectait le résultat de la société. Le caractère de distribution dissimulée de bénéfices n'a par conséquent pas pu leur échapper. La reprise de 180'000 fr. auprès des époux recourants doit dès lors être confirmée, de même que la qualification de soustraction qui lui a été donnée. f) Cela étant, il reste à qualifier l'abandon de créances consenti par la recourante à la société X-D. _____ SA. A ce propos, l'Administration fiscale fait observer que la société créancière n'a engagé aucune procédure en recouvrement de sa créance. Or, au bilan de X-D. _____ SA au 31 décembre 1991 figuraient des actifs pour un montant de 1'263'299 francs. On relèvera en outre que l'actionnaire A.X. _____ n'a, quant à lui, pas abandonné sa propre créance à l'encontre de X-D. _____ SA qui s'élevait à 108'831 fr. au 31 décembre 1991 et à 228'831 fr. au 31 décembre 1992 (il est à noter que cette créance a cependant été postposée). Les recourants, de leur côté, rappellent en premier lieu la situation financière très précaire de la société X-D. _____ SA ; ils exposent au surplus que le montant abandonné correspondait au prix des travaux effectués par X-D. _____ SA en faveur de X-D. _____ SA sur la villa cédée par la suite aux proches de l'actionnaire. Le coût de ces travaux n'a pu être établi par pièces, mais il ressort d'un décompte produit à l'audience que X. _____ SA a effectué pour 113'000 fr. (38'000 et 75'000 fr.) de travaux sur la villa contiguë. Par ailleurs, la recourante a invoqué en cours de procédure (lettre du 21 septembre 1995 à l'ACI) des travaux pour un montant supérieur à 430'000 fr. effectués pour le compte de X-D. _____ SA. L'argument central des recourants porte cependant sur un autre aspect du problème. Ils font valoir que les deux opérations comptables – que l'administration fiscale entend soigneusement distinguer – sont en fait intimement liées : l'abandon de créance comptabilisé dans les charges de X. _____ SA n'avait pas d'autre fin que de compenser la perte réalisée par X-D. _____ SA lors de la cession de son actif immobilier. Dans ces conditions, plaident les recourants, on ne saurait parler de prestations à l'actionnaire, ni surtout lui imputer à deux reprises le bénéfice d'une même opération économique. De manière plus précise, dans le mémoire du 15 janvier 1997 des époux X. _____, il est relevé que la société recourante a consenti à "voir son résultat net imposable augmenté de 200'000 francs". Est donc seule litigieuse la reprise opérée à ce titre dans le chapitre de l'actionnaire. g) A l'issue de l'instruction, après avoir entendu l'intimée et les recourants, le tribunal admet que l'abandon de créance en faveur de la société sœur et la cession à bas prix d'un actif immobilier par celle-ci peuvent effectivement être considérés comme les deux éléments d'une même opération visant à assainir une entreprise en manque de liquidités. Il y a par ailleurs une contradiction à retenir – comme le fait l'administration fiscale – une soustraction à l'encontre du seul actionnaire, mais non pas à l'encontre de la société (puisque l'abandon de créances était correctement comptabilisé). Dans de telles conditions, il paraît difficile de soutenir que l'actionnaire-administrateur devait avoir conscience de l'existence d'une prestation appréciable en argent, dont on admet par ailleurs que le caractère reconnaissable a pu échapper aux organes sociaux. Au surplus, il faut encore relever que la reprise n'est plus admissible à tout le moins en matière d'impôt fédéral direct pour les personnes physiques – qui ont fait l'objet d'une taxation définitive – quand la qualification de soustraction est abandonnée en ce qui concerne l'actionnaire (ATF du 21 janvier 1983, in Arch. 52, 454, spéc. 457 s. ad art. 129 al. 1 AIFD, FI.1999.0083 du 8 juin 2000, p. 15).

En définitive, pour l'impôt cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct, le tableau des reprises de la société se présente comme il suit: X. _____ SA Période fiscale
1993-1994 Année de calcul 1991 1992

Fr.	Fr. 1) Part privée non comptabilisée pour l'utilisation d'un véhicule à titre privé	6'000.-	6'000.-	2) Part privée à divers frais non comptabilisée	6'000.-	3) Frais de voyage et de représentation non admis à charge d'exploitation	13'200.-	14'400.-	4) Abandon de créance en faveur de X. _____ SA
-----	---	---------	---------	---	---------	---	----------	----------	--

200'000.- Total: 225'200.- 26'400.- Ainsi, il faut le relever, s'il s'écarte des données retenues dans l'avis de prochaine clôture (v. consid. C), ce tableau expose précisément les reprises qui ont donné lieu aux taxations contestées. En tant qu'elles concernent les rappels d'impôt de la période, celles-ci ne pourront dès lors qu'être confirmées. Pour l'impôt cantonal, communal et pour l'impôt fédéral direct dus par les personnes physiques, le tableau des reprises se présente comme suit : Epoux X.-Z. _____ Période fiscale
1993-1994 Année de calcul 1991 1992

Fr.	Fr. 1) Prestations appréciables en argent accordées par la société X. _____ SA	12'000.-	12'000.-	2) Prestations appréciables en argent accordées par la société X-D. _____ SA /	180'000.-	Total: 12'000.-	192'000.-
-----	--	----------	----------	--	-----------	-----------------	-----------

E. 8

Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le dernier objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre des recourants. 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.1994.0106 du 5 octobre 1995 consid. 2 et FI.1993.0161 du 22 novembre 1995 consid. 1; voir également Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction, mais au maximum à 20'000 fr. (Arch. 56, p. 355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant au deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. Dès lors, en vertu du principe de la lex mitior, le tribunal appliquera - à l'instar de l'autorité intimée - l'art. 175 LIFD au cas de soustraction retenue pour l'actionnaire et l'art. 131 al. 2 AIFD au cas de tentative de soustraction retenue pour la personne morale. b) En matière d'impôt cantonal et communal, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lettre b LI). Le droit cantonal, selon la loi de 1956, ne distingue pas la soustraction consommée et la

tentative de soustraction, mais l'art. 128 al. 2 lettre a aLI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans cette hypothèse (qui n'est ici pas réalisée, contrairement à ce que soutient la recourante), l'autorité majore les éléments soustraits de 10 % (FI.1991.0076 du 8 juillet 1993 et FI.1994.0035 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 du 6 mars 2002, 2A.55/2001 ; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987 p. 15; ATF 85 I 261; Arch. 39, 264, consid. 4). On relèvera en outre qu'en droit cantonal, conformément à sa pratique, l'administration s'est très largement écartée des maximas de l'art. 128 al. 2 lettre b aLI; elle s'est d'ailleurs même arrêtée à un coefficient inférieur à 0.5 en matière d'impôt cantonal et communal et inférieur à 1 en matière d'impôt fédéral direct, c'est-à-dire en-dessous des minimas des barèmes invoqués ci-dessus. En effet, en cas de soustraction "simple", intentionnelle, avec collaboration du contribuable lors de la procédure de contrôle, ledit barème fixe la quotité de l'amende entre 0,5 et 1,25 fois l'impôt soustrait en cas de soustraction légère (c'est-à-dire lorsque le rapport entre élément soustrait et élément de la taxation rectifiée est inférieur à 20 %) et entre 0.75 et 1.5 fois l'impôt soustrait en cas soustraction moyenne (lorsque ledit rapport est compris entre 20 et 50%). c) S'agissant de la société, seules les parts privées non comptabilisées pour l'utilisation d'un véhicule et pour divers frais – soit les reprises 1) et 2), portant sur un total de 12'000 francs – ont été considérées comme relevant de la soustraction. Au demeurant, en droit fédéral, seule la tentative de soustraction est retenue en l'espèce, dès lors que la taxation de la société n'était encore que provisoire au moment de l'ouverture de l'enquête. Il convient en outre de tenir compte du fait que les parties ont collaboré à la procédure. Ces considérations conduiront à réduire les amendes infligées à la société à 1'000 fr. pour l'impôt fédéral direct et à 2'000 fr. pour l'impôt cantonal et communal. S'agissant de

l'actionnaire, on rappellera au préalable les reprises abandonnées, ou réduites. Procédant comme il l'a fait pour la personne morale, le tribunal de céans réduira le montant des amendes infligées à l'actionnaire à 2'000 fr. pour l'impôt fédéral direct et à 5'000 fr. pour l'impôt cantonal et communal.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent à une admission partielle des recours. Vu l'issue du litige, il y aurait lieu de mettre à la charge des recourants une part des frais de justice (conformément à l'art. 55 LJPA). Ceux-ci seront compensés avec les dépens, réduits également, auxquels ils peuvent prétendre de la part de l'Etat en vertu de la même disposition. Les frais seront ainsi laissés à la charge de l'Etat qui, en contrepartie, ne versera pas de dépens.

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