

VD_OMNI FI.1997.0014 vom 1. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0014

FR: VD_OMNI FI.1997.0014 du 1 décembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1997.0014 del 1 dicembre 2000

Regeste

c/ACI | Le délai de 4 ans dans lequel une taxation provisoire doit faire l'objet d'une taxation définitive peut être interrompu lorsqu'une enquête fiscale est en cours aux mêmes conditions que celles de l'art. 133 LI.

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 (ci après: LIFD ou loi fédérale) et par l'art. 104 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (ci-après: LI ou loi cantonale). Ils répondent en outre aux exigences de forme requises par l'art. 31 de la loi vaudoise sur la juridiction et la procédure administrative du 18 décembre 1989 (LJPA). Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le fond. A Recours concernant l'impôt cantonal et communal 2. Le tribunal étant chargé d'appliquer le droit sans être lié ni par les moyens des parties (art. 53 LJPA), ni par leurs conclusions (art. 104 al. 4 LI), il convient d'examiner d'office si les règles concernant la prescription sont respectées en raison du temps écoulé depuis la première période fiscale en cause (1987-1988). a) La loi cantonale régleme la prescription selon la nature et les caractéristiques de l'acte soumis au délai. Il s'agit notamment des délais fixés pour procéder à une taxation définitive et pour engager une procédure en soustraction fiscale. aa) Selon l'art 98 LI l'autorité de taxation peut procéder à une taxation provisoire sur la base des éléments déclarés ou admis par le contribuable (al. 1). A défaut de taxation définitive à l'échéance d'un délai de six mois dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive sous réserve des deux exceptions suivantes (al. 2): le contribuable a tardé à donner des renseignements qu'il était en mesure de fournir (let. a) ou des faits importants pour la taxation ne peuvent pas encore être établis (let. b). En pareil cas, l'autorité fiscale avise le contribuable (al. 3). Faute d'avoir été modifiée dans le délai de quatre ans dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive (al. 4). bb) L'art. 98a LI traite de la prescription du droit de procéder à la taxation définitive. Selon cette disposition, le droit de procéder à une taxation définitive, sous réserve des cas de révision des décisions de taxation (art. 107 à 109 LI) ou de soustraction fiscale (art. 128 LI), se prescrit par quatre ans dès la fin de la période de taxation (al. 1); L'alinéa 2 prévoit que la prescription ne court pas (ou est suspendue) pendant les procédures de réclamation, de recours et de révision (let. a), lorsque l'impôt est garanti par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let b) ou encore si le contribuable - ou une personne solidairement responsable du paiement de l'impôt - n'a pas de domicile en Suisse. Selon l'alinéa 3, la prescription est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt, par toute reconnaissance de dette d'impôt par le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui ou encore par le dépôt d'une demande de remise et par l'introduction d'une poursuite de

l'infraction fiscale. Un nouveau délai commence alors à courir dès l'interruption. L'alinéa 4 précise que la prescription du droit de taxer est acquise dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation. cc) La prescription des contraventions fait l'objet d'une réglementation spéciale au chapitre IX de la loi cantonale, qui traite des infractions. Selon l'art. 128 LI, le contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la loi cantonale commet une contravention (al. 1), qui est réprimée par une majoration de 10% des éléments soustraits lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation (al. 2 let. a) et par une amende pouvant atteindre pour chaque année en cause, cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de son montant (al. 2 let. b). Selon l'art. 129 LI, la contravention prévue par l'art. 128 al. 2. let. a LI (majoration des éléments soustraits de 10%) est de la compétence de l'autorité de taxation (al. 1); quant à l'amende, pour les soustractions commises pendant les deux périodes précédentes, elle est prononcée par le Département des finances (ci-après : le département) après que l'administration a procédé aux investigations nécessaires (al. 2). L'art. 133 LI prévoit que la contravention est prescrite quatre ans après la fin de la période de taxation, la prescription pouvant toutefois être interrompue par tout avis informant le contribuable qu'une enquête est en cours (al. 1), sauf si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année (al. 2). dd) Enfin, la prescription liée aux procédures de révision des décisions de taxations définitives est réglementée par les art. 107 à 109 LI. Selon l'art. 107 LI, la taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision attaquée. L'art. 109 LI prévoit que l'autorité de taxation peut également réviser la taxation définitive dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision en cause, lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. ee) Il convient encore de préciser que la soustraction d'impôt définie à l'art. 128 LI constitue un motif de révision d'une décision de taxation définitive au sens de l'art. 109 LI; cette dernière disposition constitue la base légale formelle qui permet à l'autorité de prononcer un rappel d'impôt. Les art. 128 et 129 LI ne réglementent que la répression des contraventions, l'art. 129 LI précisant la compétence des autorités pouvant prononcer soit la majoration de 10% (autorité de taxation), soit l'amende (département). Le tribunal a cependant jugé que dans la procédure concernant la poursuite des contraventions pour soustraction fiscale, le département (et sur délégation l'administration) pouvait arrêter à la fois les prononcés d'amendes et procéder aux rappels d'impôt sans qu'il soit nécessaire que l'autorité de taxation statue préalablement sur le cas de révision en ouvrant la voie de la réclamation (arrêt TA FI 96/0057 du 5 novembre 1996 consid. 1); il a aussi admis que la prescription relative de quatre ans définie par l'art. 133 LI était non seulement applicable aux contraventions mais également aux rappels d'impôt liés à la procédure de soustraction et que la prescription absolue des amendes et rappels d'impôt était régie par l'art. 98a al. 4 LI même pour la révision de taxations définitives (arrêts TA FI 96/088 du 17 juin 1997 consid. 2 et FI 96/0070 du 24 août 1999 consid. 2c). b) Il convient donc de déterminer si les règles sur la prescription ont été respectées par les décisions en cause. aa) La première période fiscale qui fait l'objet de rappels d'impôt et d'amendes est celle de 1987-1988; pour cette période, la prescription absolue du droit de taxer, qui est de douze ans après la fin de la période de taxation (art. 98a al. 4 LI), arrive à échéance le 1er janvier 2001; en l'espèce, ce délai est respecté à la date de la notification du présent arrêt. bb) En ce qui concerne la

prescription relative de quatre ans du droit de taxer, prévue par l'art. 98a al. 1 LI, elle arrive à échéance le 1er janvier 1993 pour la période fiscale 1987-1988 et le 1er janvier 1995 pour la période fiscale 1989-1990; ce délai a valablement été interrompu par la notification de l'avis d'ouverture de l'enquête en décembre 1992, conformément à l'art. 98a al. 3 LI. cc) Le délai de prescription de quatre ans applicable à la poursuite pénale ne peut être interrompu aux mêmes conditions que celles applicables au droit de taxer. L'art. 133 al. 2 LI exige en effet que chaque acte interruptif de prescription soit validé l'année suivante par une mesure d'instruction effective, la simple notification d'un nouvel avis d'interruption de la prescription ne suffit en principe pas (FI 98/0007 du 18 mai 2000 et FI 96/0088 du 17 juin 1997). En l'espèce, pour la première période de taxation (1987-1988), la prescription de la poursuite pénale est acquise au 1er janvier 1993. Mais l'ACI a notifié le 19 décembre 1990 un avis usuel d'interruption de la prescription qui a été validé par un contrôle réalisé dans les locaux de l'entreprise les 5 et 6 juin 1991, ce qui a prolongé le délai de prescription au 1er janvier 1995. En outre, un avis d'ouverture d'enquête pour soustraction fiscale a été adressé à la société le 8 décembre 1992. Un acte interruptif de prescription a encore été notifié le 13 décembre 1993, puis validé par un nouveau contrôle effectué dans l'entreprise le 18 octobre et le 7 décembre 1994, ce qui a ainsi prolongé encore une fois le délai de prescription de l'action pénale au 1er janvier 1998. Les décisions attaquées, notifiées le 26 juillet 1996, respectent donc le délai de prescription de l'action pénale, qui avait encore une fois été interrompu par l'avis de prochaine clôture du 16 janvier 1996 et la séance qui s'est déroulée le 12 mars 1996 dans les locaux de l'ACI. c) Toutes les périodes fiscales soumises aux rappels d'impôt, à savoir les périodes 1987-1988 à 1993-1994, ont fait l'objet de taxations provisoires. Il convient donc de déterminer encore si les délais fixés à l'art. 98 LI pour procéder à la taxation définitive sont respectés et d'examiner les conséquences de leur inobservation. aa) Pendant la période fiscale 1987-1988, deux bordereaux provisoires ont été notifiés respectivement les 27 novembre 1987 et 28 décembre 1988. Mais le dossier ne comporte pas l'avis à notifier dans les six mois qui suivent la fin de la période, soit avant le 30 juin 1989, informant la société recourante du fait que les taxations de la période en cause restaient provisoires. Seule la lettre du 19 décembre 1990 avisait la société que ses déclarations d'impôt étaient soumises à une procédure de révision. Les taxations provisoires de la période fiscale 1987-1988 sont donc devenues définitives au 30 juin 1989 en application de l'art. 98 al. 2 et 3 LI (voir arrêt FI 96/0057 du 5 novembre 1996). bb) En ce qui concerne la période fiscale 1989-1990 qui a fait l'objet de deux bordereaux provisoires des 31 mai 1990 et 1er mars 1991, le dossier comporte un avis du 25 juin 1991 informant la société que les taxations pour la période fiscale en cause demeuraient provisoires. Le délai de six mois mentionné à l'art. 98 al. 2 et 3 LI a donc été respecté. Mais la décision de taxation définitive pour cette période est intervenue en juillet 1996, après le délai de quatre ans fixé à l'art. 98 al. 4 LI, qui arrivait à échéance le 1er janvier 1995. Il se pose donc la question de savoir si les taxations provisoires sont devenues définitives à cette dernière date. cc) Le délai de quatre ans prévu par l'art. 98 al. 4 LI vise avant tout à protéger le contribuable contre les incertitudes liées à la taxation provisoire pour la transformer en taxation définitive à son échéance, ce qui empêche une nouvelle appréciation des éléments imposables déclarés. Mais lorsqu'une enquête pour soustraction fiscale est ouverte et se poursuit pendant ce délai, la taxation provisoire, même si elle devient définitive après l'écoulement du délai de quatre ans, peut faire l'objet de rappels d'impôt et d'amendes lorsqu'une soustraction fiscale est établie; en pareilles circonstances, la transformation de la taxation provisoire en taxation définitive a pour effet d'aggraver la nature de l'infraction qui

passé du stade de la tentative à celui de la soustraction consommée par le seul écoulement du temps et sans que le contribuable ait exercé objectivement une action propre à aggraver l'infraction. Il faut donc retenir que le délai de quatre ans prévu à l'art. 98 al. 4 LI pour procéder à la taxation définitive à la suite d'une taxation provisoire peut au moins être interrompu aux mêmes conditions que celles de l'art. 133 LI pour la prescription de l'action pénale engagée dans l'intervalle. En l'espèce, comme le délai de prescription de l'action pénale, engagée dès 1992, a valablement été interrompu jusqu'à la notification des décisions en cause (consid. 2 b/cc ci dessus), le tribunal doit considérer que la taxation de la période fiscale 1989-1990 est restée provisoire. dd) Enfin, il convient de relever encore que les taxations provisoires de la période fiscale 1991-1992 ont fait l'objet d'un avis notifié le 25 juin 1993 à la société contribuable, l'informant que les investigations se poursuivaient et que les taxations étaient maintenues provisoires; il en est allé de même pour la période 1993-1994 par la notification le 27 juin 1995 de l'avis requis par l'art. 98 al. 3 LI. d) Il ressort des explications qui précèdent que la décision comprenant les taxations définitives et prononcés d'amendes respecte les règles sur la prescription relative et absolue; en outre, les taxations de la période fiscale 1987-1988 sont devenues définitives et les reprises ne sont possibles qu'aux conditions de la révision au sens de l'art. 109 LI. A cet égard, la découverte d'une soustraction fiscale constitue un motif de révision soumis aux règles de prescription spéciales prévues par l'art. 133 LI (arrêt TA FI 96/057 du 5 novembre 1996 consid. 1). En revanche, l'autorité de taxation ne peut modifier une décision de taxation définitive lorsqu'elle disposait de tous les éléments d'appréciation nécessaires lors de la taxation et qu'il n'existe pas de motif de révision au sens de l'art. 109 LI (FI 96/0053 du 2 septembre 1997 consid. 4a). aa) La procédure de révision n'a en effet pas pour conséquence un nouvel examen complet de la précédente taxation. La nouvelle taxation issue de la révision doit au contraire se limiter aux points sur lesquels une modification doit intervenir en raison d'éléments de faits nouveaux découverts (ATF 98 Ia 22 = JT 1974 I 122). Par exemple, le tribunal a jugé que la reprise effectuée à l'actif du compte de pertes et profits d'une société sur le poste concernant l'utilisation privée des véhicules, - sous évalué selon l'autorité fiscale, - ne pouvait justifier une révision de la décision de taxation définitive car l'autorité disposait au moment de la taxation de tous les éléments nécessaires pour apprécier la situation en ayant connaissance du compte véhicule de l'entreprise et de son évolution, des amortissements opérés sur ces actifs et des montants attribués au titre de part privée. L'autorité avait donc la possibilité de demander des compléments si elle doutait de l'évaluation de ces montants avant de procéder à la taxation définitive. Il n'existait donc pas de faits nouveaux justifiant une révision (arrêt FI 96/0053 du 2 septembre 1997 consid. 5a). Ainsi, pour que la voie de la révision soit ouverte, il faut que l'autorité se soit fondée dans sa première décision sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision de taxation entrée en force, mais qu'elle a été empêchée, en ayant fait preuve de la diligence requise, de les retenir dans sa décision (arrêt FI 96/0053 du 2 septembre 1997 consid. 4a) bb) En l'espèce, pour la période fiscale 1987-1988, la société recourante conteste essentiellement les reprises sur la part non admises des frais forfaitaires, arrêtée à 11'000 fr. en 1985 et à 14'900 fr. pour 1986. Il n'était toutefois pas possible de déterminer si une partie des frais forfaitaires de l'entreprise ou des frais de représentation avait été utilisée pour couvrir des frais privés de l'actionnaire au moment de la taxation provisoire. Le document remis le 22 juillet 1988 par la fiduciaire R. Pidoux à la demande de l'ACI, intitulé "Enumération et comparaison des frais généraux des exercices 1985 et 1986" mentionne sous la rubrique "Frais de

déplacement et de repas, frais forfaitaires" une somme de 33'940 fr. pour l'année 1985 et de 34'977 fr. pour l'année 1986; on trouve en outre sous la rubrique "Frais de représentation, réceptions, invitation de la clientèle" la somme de 21'000 fr. en 1985 et de 24'900 fr. en 1986. Mais ces seuls documents remis à l'autorité de taxation ne comportent aucun élément permettant d'une part, de déterminer si une partie de ces frais comprenait des dépenses privées et d'autre part, l'importance de ces dépenses privées par rapport à celles de la société. Seul le contrôle fiscal a révélé qu'une partie des frais forfaitaires était destinée à un usage privé de l'actionnaire, ce qui constitue un fait nouveau justifiant la révision de la décision de taxation au sens de l'art. 109 LI. Bien que la société recourante ne conteste pas la reprise sur la part privée aux frais de véhicules, il faut relever que les mêmes conclusions s'imposent dès lors que la comptabilité se présente comme si les frais de véhicules étaient destinés uniquement aux besoins de la société. cc) Ainsi, même si les taxations provisoires de la période 1987-1988 sont devenues définitives, les rappels d'impôt sont possibles dans le cadre de la révision au sens de l'art. 109 LI, en raison de faits nouveaux importants découverts lors du contrôle. 3.

La société recourante conteste les reprises sur la part privée des frais forfaitaires, sur le prix de vente de la Porsche 911 turbo et sur la participation de la société au financement de l'achat de la Ferrari Testarossa. a) Selon l'art. 54 al. 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, tels que 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) ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de pertes et profits (let. f). La jurisprudence fédérale qualifie de prestation appréciable 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 aussi 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 de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (concernant l'impôt anticipé, voir Archives 60 p 564/565 consid. 3). b) En ce qui concerne la part privée des frais forfaitaires, la société recourante a contesté pour la première fois les reprises en cause lors de l'audience du 28 mars 2000 sans toutefois prétendre que les montants repris n'auraient pas été utilisés pour des frais privés, ou qu'ils seraient trop élevés par rapport aux dépenses privées effectives. Les représentants de l'ACI ont cependant relevé à l'audience que l'entreprise avait un "carnet du lait" dans lequel elle mentionnait toutes les dépenses privées qui étaient ensuite introduites dans le compte des frais de représentation; ces dépenses concernaient par exemple des frais d'écolage ou de femme de ménage. A leur avis, il y avait une volonté de cacher ces frais; les représentants de la fiduciaire se sont limités à prétendre que le carnet du lait ne constituait pas un élément de la comptabilité mais seulement un moyen de contrôle. Cependant, ces dépenses ne devaient pas être portées en déduction du résultat de la société et la reprise se justifie objectivement. c) S'agissant de la vente du véhicule Porsche 911 turbo en 1989 pour un prix de 83'000 fr., la société

recourante soutient que ce véhicule faisait partie de la fortune privée de Y. _____ et que le produit de la vente devait être considéré comme un gain en capital non imposable. L'autorité intimée soutient au contraire que le véhicule avait été acquis par les fonds de la société, notamment par une surestimation des frais de véhicules entre 1982 et 1984 qui avait permis de dégager un somme de 30'000 fr. à cet effet; le transfert du produit de vente à l'actionnaire devait donc être imposé comme une prestation à l'actionnaire non justifiée par l'usage commercial. Il convient donc de déterminer si la Porsche 911 turbo faisait partie de la fortune commerciale de l'entreprise recourante ou de la fortune privée de l'actionnaire.

aa) 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 188 et RDAF 1963 256; voir aussi Jean-Marc Rivier Droit fiscal suisse p. 343).

bb) La provenance des fonds avec lesquels la Porsche 911 turbo a été achetée en 1984 n'est pas claire; il ressort de l'analyse comptable effectuée par l'autorité intimée qu'une somme de 30'000 fr. aurait au moins été payée par la société au moyen du compte véhicules, ce que confirme le relevé des frais de véhicule produit par la société recourante sous n°4 de son bordereau. Mais cette somme ne représente pas la moitié du prix de la voiture, achetée en Allemagne pour 85'000 fr. en 1984. La société prétend que le véhicule aurait été financé par la vente en 1983 d'une Porsche 930 au prix de 50'000 fr. immatriculée au nom d'Aloïs Vonlanthen en juillet 1979, puis transférée le 23 octobre 1981 à la société; et le recourant Y. _____ soutient avoir financé lui-même le solde du prix par ses économies. Il n'est cependant pas nécessaire de déterminer la provenance exacte des fonds qui ont permis l'acquisition de la Porsche 911 pour décider si ce véhicule faisait ou non partie de la fortune commerciale de la société; en effet, 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 convient donc de déterminer si l'actif a servi à des buts commerciaux.

cc) En l'espèce, il apparaît clairement que l'achat d'un véhicule de sport comme la Porsche 911 turbo, sert avant tout à satisfaire la passion d'Aloïs et Y. _____ pour ce type de voitures et qu'il n'a pas d'utilité pour l'exploitation commerciale. L'entreprise dispose en effet d'autres véhicules qui servent à l'exploitation comme la camionnette Ford Transit acquise en 1981. Cette Porsche 911 turbo n'a pas non plus d'utilité comme gage de dettes commerciales, ni comme valeur en tant que capital d'exploitation ou encore comme réserve; les voitures de l'entreprise ne figuraient d'ailleurs à l'actif du bilan que pour une valeur de 1 fr. à l'époque. Il est vrai que la société a elle-même pris en charge tous les frais d'entretien, et notamment les primes d'assurance; mais l'autorité intimée a précisément effectué une reprise non contestée par la société recourante sur la part privée des frais de véhicules. En outre, si la société avait effectivement participé à l'achat de la Porsche 911 turbo en 1984, il s'agissait alors d'une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire, qui aurait pu et dû faire l'objet d'une reprise. Dans ces conditions, le tribunal arrive à la conclusion que le véhicule Porsche 911 turbo vendu en 1989 au prix de

83'000 fr., fait partie de la fortune privée de l'actionnaire Y. _____ et que la reprise effectuée sur le transfert du prix de vente à l'actionnaire ne se justifie pas, même si le véhicule a vraisemblablement été financé par la société à hauteur de 30'000 fr. dd)

S'agissant de la Ferrari Testarossa, le tribunal considère également qu'il s'agit d'un élément de la fortune privée de l'actionnaire Y. _____, qui n'a aucune utilité dans l'exploitation commerciale. L'acquisition de ce véhicule a fait cependant l'objet d'opérations comptables particulières qui doivent être reprises dans le détail. Dès lors que le véhicule fait partie de la fortune privée de l'actionnaire, l'amortissement comptabilisé par compensation avec la dissolution de provision de 215'010 fr. ne pouvait être admis. La société recourante aurait dû "amortir" le véhicule pour le montant de 215'010 fr. par une écriture "Actionnaire à Véhicules", d'une part, et d'autre part enregistrer un produit du même montant de 215'010 fr. par dissolution de la réserve latente sur fournisseurs, ou plus précisément, par une écriture "Provision à Dissolution de provision". Comme la dissolution de provision n'a pas été comptabilisée dans un compte de produits, il y a une insuffisance de bénéfice de 215'010 fr. En outre, puisque ce montant ne figure pas au débit du compte "Actionnaire", la société a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice au recourant. Enfin, l'amortissement du véhicule ayant été considéré comme une prestation à l'actionnaire dans sa totalité, le produit de la vente de la voiture doit également être crédité dans sa totalité à l'actionnaire, comme cela a été fait pour la Porsche 911 turbo. La reprise de 215'010 fr. effectuée auprès de la société se justifie donc pleinement et elle doit être confirmée. 4. La société recourante conteste aussi les amendes prononcées à son encontre en raison du fait qu'elle ne pouvait être rendue responsable des agissements de la fiduciaire Pidoux. Elle conteste avoir commis intentionnellement les soustractions fiscales qui lui sont reprochées; elle soutient aussi que ses organes auraient collaboré au rétablissement d'une situation fiscale conforme au droit. 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, cette disposition distingue la soustraction constatée avant la fin de la période de taxation (al. 2 let a), de la soustraction commise lors des deux périodes qui précèdent celle où elle a été constatée (al. 2 let b). Dans le premier cas, une majoration de 10% est opérée sur les éléments soustraits; dans le second cas, l'amende peut atteindre cinq fois le montant de l'impôt soustrait. Le montant de l'amende doit être fixé d'après le degré de la faute du contribuable (al. 3). L'infraction prévue par l'art. 128 LI est ainsi réalisée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction sans qu'il soit nécessaire que ceux-ci aboutissent à une taxation définitive au préjudice de l'Etat; la différence entre la soustraction découverte après la période de taxation et la soustraction découverte avant la fin de la période de taxation réside dans le montant de la pénalité. La pénalité de 10% n'est applicable que si la soustraction est découverte avant la fin de la période de taxation; enfin, une amende sera prononcée pour tentative si la soustraction est découverte ultérieurement, mais avant la taxation définitive. b) L'infraction appartient au droit pénal fiscal cantonal réservé par l'art. 335 al. 2 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP). Il s'agit d'une contravention au sens de l'art. 5 al. 2 de la loi pénale vaudoise du 19 novembre 1940 (LPv); cette loi prévoit que les contraventions sont soumises aux dispositions de la loi sur la répression des contraventions (art. 12 LPv). L'art 4 de la loi sur les contraventions du 18 novembre 1969 (LC) précise que les dispositions générales du code pénal (art. 1 à 110) font règle pour les contraventions réprimées par la législation cantonale; en outre, l'art. 6 LC prévoit que la contravention est punissable même quand elle est commise par négligence, à moins qu'il ne ressorte des dispositions

applicables qu'elle est réprimée seulement si elle a été commise intentionnellement. Cependant, l'art. 2 al. 2 let. a LC précise expressément que la loi sur les contraventions ne s'applique pas à celles dont la répression est de la compétence des autorités fiscales. Les dispositions générales du code pénal ne sont donc pas applicables aux contraventions pour soustraction fiscale dans le canton de Vaud (ATF non publié du 22 mai 1997 consid. 5). c) La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale selon l'art. 128 LI suppose d'une part, que le contribuable se soustraie à l'impôt et d'autre part, qu'il élude dans ce but les obligations qui lui incombent en vertu de la loi. Ces éléments sont réalisés tant pour les ristournes qui n'ont pas été déclarées que pour les prestations faites à l'actionnaire sous la forme de prise en charge de ses frais privés, notamment les frais de véhicules, ainsi que l'achat d'une voiture de sport Ferrari destinées uniquement aux loisirs de l'actionnaire. Tous ses éléments devaient figurer dans les déclarations d'impôt de la société pour faire apparaître un résultat conforme à la réalité des charges effectives justifiées par l'usage commercial. L'élément objectif de la soustraction fiscale est ainsi réalisé. d) La contravention n'est punissable que si le contribuable a commis une faute, en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations fiscales qui lui incombent. La notion de contribuable à l'art. 128 al. 1 LI comprend non seulement la personne physique, mais également la personne morale (RDAF 1994 p. 69 ss). La faute est imputable à la personne morale lorsqu'elle est le fait non seulement des membres du conseil d'administration, de la direction générale et de l'organe de contrôle, mais également de tout organe ou autre personne gérant en fait la personne morale et qui a commis, de manière fautive, des actes ayant abouti à une soustraction (RDAF 1990, p. 187 ss). Lorsque la personne qui intervient au nom de la société est consciente du caractère inexact ou incomplet de la déclaration, il est en général admis qu'elle agit intentionnellement (ATF 114 Ib 27). Le 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 usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. S'il a des doutes concernant ses obligations fiscales, il doit faire en sorte de les lever ou en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n 6s). e) En l'espèce, la société recourante prétend que Richard et Aloïs Vonlanthen n'auraient jamais eu conscience de se soustraire à leurs obligations fiscales en raison du fait qu'ils n'avaient aucune connaissance comptable et qu'ils déléguaient entièrement l'organisation comptable à la fiduciaire R. Pidoux. Ils ont aussi invoqué l'erreur de droit. Il n'est cependant pas nécessaire de bénéficier de connaissances comptables ou juridiques approfondies pour prendre conscience que des recettes de la société non déclarées ou que des dépenses privées mises à la charge de la société peuvent entraîner une diminution des impôts à payer et un préjudice à l'Etat dans l'organisation et la planification de ses ressources financières, qui se répercute injustement sur le contribuable déclarant correctement sa fortune et ses revenus. Les administrateurs de la société ne pouvaient pas ignorer que les ristournes qu'ils touchaient des fournisseurs n'étaient pas enregistrées dans la comptabilité tout comme ils devaient s'apercevoir qu'une partie importante de leurs frais privés était prise en charge par la société, sans que cela ressorte des bilans et comptes de pertes et profits, ce qui diminuait ainsi le bénéfice imposable. Les organes de la société ne pouvaient enfin raisonnablement pas penser que l'achat de la Ferrari réservée à l'usage privé de l'actionnaire, se justifiait par l'usage commercial. Les soustractions fiscales reprochées aux organes de la société ont donc été commises avec conscience ou au moins par dol éventuel; ils ont accepté, ou en tous les cas n'ont rien fait pour éviter le risque que la

fiduciaire mise en oeuvre présente une déclaration incomplète permettant à la société de payer un montant d'impôt moins élevé que celui qu'elle aurait dû effectivement payer. La faute (intentionnelle) apparaît donc bien réalisée de sorte que tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale réprimée par l'art. 128 LI sont réunis. f) Il convient encore de déterminer si le montant des amendes prononcées contre la société est en rapport avec la faute commise (art. 128 al. 3 LI). A cette fin, le département a précisé, dans un rapport adressé au Conseil d'Etat le 5 août 1992 concernant la délégation de compétence à l'ACI pour prononcer les amendes en matière de soustraction, les principes qu'il entendait appliquer pour en fixer le montant : "5. Dans le cadre fixé par la loi (amende pouvant aller jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci), le montant de la pénalité doit être fixé d'après la gravité objective et subjective de l'infraction. La gravité objective trouve sa mesure dans le rapport entre les éléments soustraits et les éléments totaux (éléments soustraits et éléments de la taxation rectifiée). En règle générale, la soustraction est: - légère lorsque le rapport précité est inférieur à 20%, - moyenne, lorsque ce rapport est compris entre 20 et 50% - et grave, lorsque ce rapport est supérieur à 50%. La gravité subjective de l'infraction sera déterminée en tenant compte des facteurs suivants: - infraction sans ou avec usage de pièces justificatives fausses ou falsifiées (soustraction "simple" ou "qualifiée") - la nature de la soustraction (soustraction consommée ou tentative), - le degré de culpabilité (soustraction intentionnelle, par négligence grave ou légère), - le comportement du contribuable lors du contrôle (opposition au contrôle, absence de collaboration, participation active au rétablissement d'une situation conforme au droit, annonce spontanée), - les antécédents du contribuable. La fixation de l'amende, lorsque la même prestation soustraite est imposée dans le chef de la société, puis auprès de son bénéficiaire, tient compte de ce cumul. On tiendra compte enfin du revenu et de la fortune imposable du contribuable, de son état civil et de ses charges diverses. Le tableau ci-dessous, établi par le Département des finances, sert de guide à la fixation des amendes: Nature de l'infraction quotité de l'amende soustraction légère soustraction moyenne soustraction grave

Nature de l'infraction	quotité de l'amende
A: Soustraction qualifiée 1. sans collaboration	1,5 à 2
1.2. avec collaboration	1,5 à 3,5
1.3 annonce spontanée	0,5 à 1
B. Soustraction simple 2. Intentionnelle 2.1. sans collaboration	1 à 1,5
2.2. avec collaboration	1,25 à 2
2.3. annonce spontanée	0,3 à 1
3. Négligence grave 3.1. sans collaboration	0,75 à 1,5
3.2. avec collaboration	0,4 à 1
3.3. annonce spontanée	0,3 à 1
4. Négligence légère 4.1. sans collaboration	0,5 à 1,25
4.2. avec collaboration	0,3 à 1
4.3. annonce spontanée	0,2 à 0,75

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 94/0013 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 15'600 fr. pour la période fiscale 1987-1988 et 12'800 fr. pour la période fiscale 1989-1990. Ces amendes correspondent environ au 98% du montant des impôts soustraits pour chaque période, soit 15'715 fr. 20 pour 1987-1988 et 12'986 fr. 65 pour 1989-1990. Le rapport entre les éléments déclarés et soustraits s'élève à 64% pour la période 1987-1988 et à 49% pour la période 1989-1990, ce qui correspond à une soustraction grave pour la période 1987-1988 et à une soustraction de gravité moyenne pour la période 1989-1990. Par ailleurs, le tribunal a estimé que la soustraction concernant les ristournes devait être qualifiée d'intentionnelle tout comme les soustractions concernant la prise en charge de frais privés des actionnaires par la société. Les organes de la société recourante ne pouvaient en effet ignorer que ces frais étaient portés en déduction du résultat de l'exercice, qui était ainsi faussé et donnait lieu à une taxation inférieure. La directive du département prévoit pour une soustraction grave intentionnelle, avec collaboration du contribuable, un coefficient d'amende de 1 à 2 de l'impôt soustrait. En fixant un coefficient de 0.98 pour la période fiscale 1987-1988, l'autorité intimée a retenu une valeur inférieure au minimum de la directive. Bien que relativement élevé, ce coefficient se justifie en raison des difficultés de collaboration auxquelles les représentants de l'ACI ont été confrontés, notamment pour établir un inventaire complet des véhicules de l'entreprise, même si les astuces comptables élaborées par la fiduciaire R. Pidoux pour tenter de cacher certaines dépenses en faveur des actionnaires ne leur sont pas directement imputables. L'amende de 15'600 fr. est donc calculée correctement pour la période fiscale 1987-1988, dont les taxations provisoires sont devenues définitives après l'écoulement du délai de 6 mois par le défaut de notification de l'avis prévu à l'art. 98 al. 3 LI. h) En revanche, pour la période 1989-1990, les taxations sont restées provisoires car le délai de 4 ans mentionné à l'art. 98 al. 4 LI a valablement été interrompu (voir consid. 2c/cc ci-dessus); seule une tentative de soustraction peut donc être reprochée à la société recourante. La directive précise que les quotités sont en principe diminuées de moitié en cas de tentative; une telle réduction se justifie lorsque la soustraction est constatée seulement après la fin de la période de taxation mais avant la taxation définitive, et que la société ne peut ainsi bénéficier de la majoration forfaitaire de 10% prévue à l'art. 128 al. 2 let. a LI. Il convient donc de réduire l'amende prononcée pour la période fiscale 1989-1990 de moitié, soit de 12'800 à 6'400 fr. i) Enfin la majoration de 10% sur les autres reprises admises par le tribunal se justifie pour les autres périodes fiscales, sous réserve du prix de vente de la Porsche qui doit être déduit des montants repris pour la période fiscale 1991-1992. Les organes de la société devaient en effet s'apercevoir que les comptes et la déclaration d'impôt ne comprenaient pas les prestations faites à l'actionnaire, même s'il est probable que la fiduciaire Pidoux n'ait pas donné toutes les explications utiles à ce sujet; mais cette dernière faisait de toute manière partie de l'organe

de contrôle de la société. B Recours concernant l'impôt fédéral direct. 5. Dans son recours du 28 août 1996 formé contre la décision concernant l'impôt fédéral direct, la société recourante reprend pour l'essentiel les mêmes griefs que ceux soulevés dans le recours dirigé contre la décision relative à l'impôt cantonal et communal. Comme en droit cantonal et communal, le tribunal est tenu d'appliquer le droit d'office sans être lié par les moyens et 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 premières périodes de taxation, 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 taxation antérieures à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fédérale. 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 régler 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'effets rétroactifs 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 seulement à partir de 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). b) 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 en 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

E. 15

ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 2). 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 prescription absolu arrive à échéance le 1er janvier 2004 de sorte qu'il est également respecté par la notification du présent arrêt. c) En ce qui concerne le délai de prescription applicable aux prononcés d'amendes, 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 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 réglant la 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, en appliquant les 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 laquelle 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 pouvait 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. 185 al. 1 let. b 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). 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. 1 let. a 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). d) 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, 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. 135 AIFD fixe le point de départ du délai de cinq après la clôture de la période de taxation en cause. Ainsi, lorsque que la clôture définitive de la procédure de taxation correspond à la fin de la période de taxation en cause, la prescription relative 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 de la période de taxation en cause, l'ancien droit reste plus favorable au contribuable. e) En l'espèce, en matière d'impôt fédéral direct, l'autorité intimée n'a prononcé que des amendes pour tentative de soustraction pour les périodes fiscales en cause, qui font l'objet de taxations provisoires. L'arrêté fédéral, qui n'exclut pas la possibilité de procéder à des taxations provisoires (art. 114 al. 4 AIFD) ne prévoit en revanche pas de règles comparables à celles de l'art. 98 LI selon lesquelles la taxation provisoire devient automatiquement définitive après l'écoulement d'un certain délai. Les taxations provisoires rendues dès la première période fiscale en cause (1987-1988) ont donc conservé leur caractère provisoire jusqu'au prononcé de la décision de taxation définitive du 26 juillet 1996. Comme la clôture

définitive de la procédure est intervenue plus d'une année après la fin des périodes de taxation, le délai de cinq ans de l'art. 134 AIFD, avec le point de départ qui est fixé à la fin de la période de taxation (et non pas dès la clôture définitive de la procédure pour le délai de quatre ans) est plus favorable au contribuable. Ce délai arrive à échéance le 1er janvier 1993 et il a été respecté par la notification de l'avis d'ouverture de l'enquête pour soustraction notifié le 8 décembre 1992. En ce qui concerne la prescription absolue applicable à la tentative de soustraction, le délai de 6 ans prévu par l'art. 184 al. 1 let. a LIFD est applicable dès lors que l'ancien régime de l'AIFD ne prévoit aucun délai. Ce délai commence à courir à partir de la "clôture définitive de la procédure au cours de laquelle (...) la tentative de soustraction a été commise" (art. 184 al. 1 let. a LIFD), c'est-à-dire à la date de la notification de la décision attaquée (le 26 juillet 1996); il arrive ainsi à échéance le 26 juillet 2002 et il est également respecté par la notification du présent arrêt. 6.

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 il 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 possibilité avait été admise par le Tribunal fédéral comme un droit déduit de l'art. 4 aCst., même lorsque la révision intervenait sur l'initiative de l'autorité de taxation au détriment du contribuable et 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); cette solution se justifiait notamment par rapport aux règles applicables à la révision des arrêts du Tribunal fédéral, posées aux art. 136 et 137 OJ (ATF 111 Ib 210-211 consid. 1, 105 Ib 251-252 consid. 3a, 103 Ib 88 consid. 1; voir aussi G. Steinmann, Die Revision im Wehrsteurrecht, in Revue fiscale n° 34 p. 194 ss ainsi que H. Masshardt et F. Gendre, Commentaire IDN 1980, p. 434). Par ailleurs, l'arrêté fédéral liait la procédure de répression de l'infraction à celle de la perception de l'impôt soustrait, ce qui résultait expressément 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 avait 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) Cependant, en l'espèce, les reprises contestées ne portent que sur des décisions de taxations provisoires, qui peuvent

donc faire l'objet d'un réexamen complet lors de la taxation définitive, sans qu'il soit subordonné à l'existence d'une soustraction fiscale. 7. 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). 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 direct. Ainsi, toutes les prestations faites par la société pour prendre en charge une partie des frais privés des actionnaires, dont les frais de véhicules privés, font manifestement partie des prestations appréciables en argent en faveur de l'actionnaire sans contrepartie apparente. En revanche, la reprise effectuée sur la vente du véhicule Porsche 911 turbo ne se justifie pas dès lors qu'il ne s'agit pas d'un élément de la fortune commerciale de la société, mais qui appartient à la fortune privée de l'actionnaire Y. _____. Ce constat implique et justifie toutefois la reprise ordonnée sur la somme payée par la société pour acquérir le véhicule Ferrari Testarossa, qui n'a aucune utilité commerciale et sert uniquement à satisfaire l'intérêt que porte l'actionnaire aux véhicules de sport. 8. Dès lors que les reprises sont justifiées à l'exception de celle concernant la vente du véhicule Porsche 911 turbo, il convient d'examiner si elles sont constitutives de tentatives de soustraction fiscale et, dans l'affirmative, si le montant des amendes prononcées à ce titre se justifie. a) La tentative de soustraction est définie par l'art. 131 al. 2 AIFD de la manière suivante : 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 inexacts 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 pour la défense nationale, l'amende sera de 20 à 20'000 fr. 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". 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) La condition de la faute ou de la culpabilité, c'est-à-dire de l'intention ou de la négligence, s'analyse selon l'art. 18 CP, applicable 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.

E. 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 il 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). d) 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). 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 d'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). e) 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 publié aux Archives 39 p. 258). En effet, 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). Ainsi, 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 8 mai 1998 en la cause A. X. c/Administration fiscale du canton de Berne traduit à la RDAF 1999, 543). f) 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. En revanche une différence notable apparaît entre l'ancien et le nouveau droit en ce qui concerne la fixation de la peine. L'art. 129 al. 1 AIFD prévoit une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait et l'administration a établi un barème, révisé en 1987, qui fixait les coefficients par rapport au montant soustrait en fonction de la proportion en pour-cent entre l'impôt soustrait et l'impôt dû selon le 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%	10%
100% de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20%	20%
110% de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30%	30%
120% de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40%	40%
130% de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50%	50%
140% de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60%	60%
150% de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70%	70%
160% de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80%	80%
170% de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90%	90%
185% de plus de 90 % jusqu'à 200%	100%
200% de plus de 200%	max. 400%

Les instructions précisent que lorsque le montant soustrait ne dépasse pas 500 fr. l'amende ne doit pas en principe dépasser 100% du montant de l'impôt soustrait. Elles indiquent en outre 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. 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 fr. alors que l'art. 176 al. 2 LIFD fixe une proportion de deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été consommée intentionnellement, ce qui détermine un minimum de l'amende au deux tiers du montant que le contribuable avait l'intention de soustraire. g) 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 qui s'appliquent aux contraventions par le renvoi des art. 333 al. 1 et 102 CP, en particulier 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 abouti 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). h) Il se pose encore la question de savoir si l'application des dispositions générales du code pénal aux contraventions fiscales relevant du droit fédéral par le renvoi de l'art. 333 CP permet de sanctionner la tentative de soustraction fiscale par négligence. En effet, l'alinéa 3 de l'art. 333 CP prévoit que 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, il réprime aussi la tentative de soustraction commise par négligence. i) Comme en droit cantonal (RDAF 1994 p. 69 ss), la personne morale est aussi punissable en droit fédéral si la faute est le fait des membres du conseil d'administration, de la direction générale et de l'organe de contrôle notamment (RDAF 1990 p. 187 ss) et si la personne qui intervient au nom de la société est consciente du caractère inexact ou incomplet de la déclaration; dans ce cas, il est en général admis qu'elle agit intentionnellement (ATF 114 Ib 27). j) En l'espèce, le tribunal estime que les tentatives de soustraction fiscale pour l'impôt fédéral ont été commises intentionnellement; c'est-à-dire que les organes de la société devaient avoir conscience du fait que les déclarations d'impôt remplies par la fiduciaire Pidoux ne correspondaient pas aux résultats de la société; ils ne pouvaient en effet ignorer que des dépenses privées relativement importantes, - allant même jusqu'à plus de 200'000 fr. pour l'acquisition de la Ferrari -, n'apparaissaient pas; ce d'autant plus que la déclaration est signée par le directeur, administrateur et actionnaire de la société, lequel assume l'essentiel des responsabilités dans la gestion de l'entreprise familiale et ne peut ignorer la marche des affaires. Le tribunal retient donc que le recourant Y. _____ devait être conscient du caractère inexact des déclarations que lui faisait signer la fiduciaire Pidoux. La réticence, parfois virulente selon les représentants de l'ACI, qui aurait été opposée par les recourants aux travaux des inspecteurs en vue de rétablir une situation fiscale conforme au droit, spécialement en ce qui concerne les voitures, est encore un indice qui va dans le même sens. k) Le tribunal retient donc que tous les éléments constitutifs de la tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 131 al. 2 AIFD sont réalisés. En ce qui concerne la quotité de l'amende, l'autorité a retenu un coefficient de 0.5 de l'impôt soustrait qui est habituel en matière de tentative de soustraction fiscale (H. Masshardt et F. Gendre , op. cit., p. 399) et plus avantageux pour la société recourante que le coefficient des deux tiers (0.66) prévu par l'art. 176 al. 2 LIFD. La mesure se justifie donc sous réserve de la correction à apporter concernant le prix de vente du véhicule Porsche 911 turbo pour la

période fiscale 1991-1992, qui ne peut faire l'objet d'une reprise et qui ne peut donc non plus entrer en ligne de compte pour le calcul de l'amende afférent à cette période. II recours de Richard et Gabrielle Vonlanthen - Tornare 9.

Dans ses deux recours concernant à la fois l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral, les recourants soulèvent les mêmes griefs que ceux formulés à l'encontre des décisions concernant la société. a) Les principes applicables aux rappels d'impôt et aux prononcés d'amendes pour soustraction fiscale en droit fédéral et en droit cantonal ont été exposés ci-dessus dans le cadre de l'examen du recours de la Société A. Vonlanthen & Fils Inox SA; ces principes sont également applicables aux reprises d'impôts et prononcés d'amendes concernant les recourants Richard et Gabrielle Vonlanthen de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'y revenir. b) Le délai de la prescription relative pour les rappels d'impôt et la contravention de soustraction fiscale en droit cantonal est de quatre ans après la fin de la période de taxation; ce délai commence donc à courir le 1er janvier 1989 pour la première période fiscale qui fait l'objet de reprises (1987-1988) pour arriver à échéance le 1er janvier 1993. Le premier avis d'ouverture de l'enquête fiscale a été adressé aux recourants le 8 décembre 1992 et il a été validé l'année suivante par les mesures d'instruction qui étaient déjà en cours en ce qui concerne l'enquête ouverte contre la société (voir arrêt FI 99/0083 du 8 juin 2000); en particulier, le 10 mars 1993, un délai avait été imparti au 2 avril 1993 pour la production du détail des écritures ainsi que des attestations des principaux fournisseurs. Des avis d'interruption de la prescription ont ensuite régulièrement été adressés aux époux Vonlanthen les 23 juin 1993, 13 décembre 1993, 6 décembre 1994, 27 juin 1995 jusqu'à l'avis de prochaine clôture du 26 juillet 1996 qui a encore donné lieu à des séances auprès de l'ACI les 11 septembre et 1er octobre 1996. Le délai de prescription de l'art. 133 LI a donc valablement été interrompu jusqu'à la notification des décisions en cause le 23 janvier 1997. Le délai de la prescription absolue de 12 ans (art. 98a al. 4 LI par analogie), qui arrive à échéance en 2001 pour la période fiscale 1987-1988, est également respecté à la date de la notification du présent arrêt. Enfin, les délais de la prescription relative, plus larges en droit fédéral (5 ans pour la poursuite pénale et 10 ans pour les rappels d'impôt), sont également respectés, tout comme la prescription absolue de 15 ans pour les rappels d'impôt et de 6 ans pour la tentative de soustraction. c) Les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 ont fait l'objet de taxations définitives; en revanche les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994 ont fait l'objet de taxations restées provisoires en droit cantonal et fédéral. Les reprises concernant les deux premières périodes ne sont donc possibles en droit cantonal que si des éléments nouveaux justifient une révision de la taxation au sens de l'art. 109 LI; en droit fédéral, il faut que tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale soient réalisés pour permettre le rappel d'impôt, en particulier l'élément subjectif de la faute. Les recourants contestent essentiellement les reprises sur la part non admise des indemnités de frais forfaitaires, sur le prix de vente de la Porsche 911 turbo en 1989, et sur la participation de la société à l'achat de la Ferrari ainsi que les amendes. d) Le tribunal a déjà estimé que les reprises concernant la participation de la société aux frais privés des recourants relèvent de la soustraction intentionnelle. En établissant un inventaire de tous leurs frais privés pris en charge par la société sur un "carnet du lait", les recourants ne pouvaient pas ignorer la prestation qui était ainsi faite en leur faveur; ils pouvaient même en déterminer le montant exact et se rendre compte que cette somme ne figurait pas sur les déclarations d'impôt qu'ils signaient, alors qu'ils en bénéficiaient comme d'un revenu supplémentaire. Il s'agit donc bien d'une soustraction intentionnelle; il en va de même pour la part privée aux frais de véhicules et pour l'acquisition du véhicule Ferrari. Les recourants savaient qu'il s'agissait

d'un véhicule destiné à un usage strictement privé, - comme ils l'ont d'ailleurs prétendu à juste titre pour le véhicule Porsche 911 turbo -, et que la société effectuait une prestation en leur faveur en participant à l'achat de cette voiture à raison de 215'010 fr. Il n'était en outre pas possible de ne pas se rendre compte que cette prestation ne figurait pas dans leur déclaration d'impôt en raison de son importance alors qu'ils savaient que ce véhicule de sport n'avait aucune utilité commerciale pour la société. Le montant des reprises sur les périodes fiscales en cause ainsi que les rappels d'impôt qui en résultent se justifient et doivent être confirmés tant en impôt cantonal et communal qu'en impôt fédéral, à l'exception de la reprise de 83'000 fr. sur le produit de vente de la Porsche 911 turbo. e)

L'autorité intimée a appliqué un coefficient particulièrement bas pour les amendes concernant l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 (0.37 et 0.35), qui est même inférieur au minimum de la soustraction légère intentionnelle selon la directive cantonale (0.5). Les soustractions ayant été découvertes avant la fin de la période fiscale 1991-1992, c'est à juste titre que l'autorité intimée applique dès cette période la majoration de 10% prévue par l'art. 128 al. 2 let a LI, qui peut être maintenue. Pour l'impôt fédéral, l'autorité intimée a renoncé à prononcer une amende pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1993-1994 et elle a appliqué un coefficient réduit à 0.61 pour la période fiscale 1989-1990, correspondant à une amende de 700 fr. Pour la période fiscale 1991-1992, elle a appliqué un coefficient inférieur à 0.2 pour tentative qui est également très favorable aux contribuables, ce d'autant plus que le prix de vente de la Porsche 911 turbo doit être déduit des reprises. Ainsi, les coefficients retenus pour fixer les amendes et les pénalités se justifient et ils doivent être maintenus. 10.

Il résulte des considérants qui précèdent que les recours ne sont que très partiellement admis. Les décisions comprenant les rappels d'impôt, taxations définitives et prononcés d'amendes sont maintenues pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1993-1994 tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral. Les décisions de taxations définitives et prononcés d'amendes pour la période fiscale 1991-1992 sont annulées et le dossier retourné à l'autorité intimée afin qu'elle procède à une nouvelle taxation avec majoration des éléments imposables soustraits pour l'impôt cantonal et communal et un nouveau prononcé d'amende pour l'impôt fédéral, sans inclure la reprise en 1989 sur le prix de vente du véhicule Porsche 911 turbo. Les décisions de taxations définitives et les prononcés d'amendes pour la période fiscale 1989-1990 sont réformées uniquement en ce qui concerne le montant de l'amende prononcée contre la société pour l'impôt cantonal et communal, qui est réduite de 12'800 fr. à 6'400 fr. et elles sont maintenues pour le surplus. Au vu de ce résultat, il convient de mettre un émolument de justice de 3000 fr. à la charge de la société recourante d'une part, et à la charge des recourants d'autre part; il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 LJPA).

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