

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 aLI, 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 aLI, la contravention prévue par l'art. 128 al 2. let. a aLI (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 aLI 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 aLI. Selon l'art. 107 aLI, 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 aLI 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 aLI constitue un motif de révision d'une décision de taxation définitive au sens de l'art. 109 aLI; cette dernière disposition constitue la base légale formelle qui permet à l'autorité de prononcer un rappel d'impôt. Les art. 128 et 129 aLI ne réglementent que la répression des contraventions, l'art. 129 aLI 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 1996/0057 du 5 novembre 1996 consid. 1); il a aussi admis que la prescription relative de quatre ans définie par l'art. 133 aLI 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 aLI même pour la révision de taxations définitives (arrêts TA FI 1996/0088 du 17 juin 1997 consid. 2 et FI 1996/0070 du 24 août 1999 consid. 2c). b) La loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI) fixait de nouveaux délais de prescription. L'art. 169 LI permet à l'autorité de taxation de procéder à une taxation provisoire sur la base des éléments déclarés ou admis par le contribuable, laquelle devient alors définitive et l'échéance d'un délai de deux ans calculé dès la fin de la période fiscale pour les personnes physiques, sauf

avis motivé contraire de l'autorité fiscale. Dans tous les cas, faute d'avoir été modifiée dans un délai de cinq ans dès la fin de la période fiscale, la taxation provisoire devient définitive. Selon l'art. 170 LI, le droit de procéder à la taxation définitive se prescrit par 5 ans à compter dès la fin de la période fiscale, sous réserve des dispositions concernant les rappels d'impôts et la poursuite pour soustraction fiscale. La prescription ne court pas ou est suspendue pour les décisions de taxation qui font l'objet de procédures de réclamation, de recours et de révision notamment. En outre, un nouveau délai de prescription commence à courir dès que l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable. Mais la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas 15 ans après la fin de la période fiscale. c) Avec le nouveau droit, la possibilité d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint 10 ans après la fin de la période fiscale concernée qui a donné lieu à une taxation en force incomplète. L'introduction d'une procédure de poursuite pénale à la suite d'une soustraction d'impôt ou d'un autre délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts. Le droit de procéder au rappel d'impôts s'éteint en tous les cas 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 208 LI). Enfin, l'art. 154 LI précise que la poursuite pénale se prescrit par 10 ans en cas de soustraction d'impôt consommée, à compter depuis la fin de la période fiscale en cause et par 4 ans en cas de tentative de soustraction d'impôts à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise. Mais la prescription est interrompue par tous actes de procédure tendant à la poursuite du contribuable; un nouveau délai commence à courir à chaque interruption, la prescription ne peut toutefois pas être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. d) Ainsi, il apparaît de manière générale que les délais de prescription prévus par la nouvelle loi cantonale sont plus longs que ceux de l'ancienne loi. En particulier, le délai pour procéder à la taxation définitive passe de 4 ans à 5 ans et le délai de la prescription absolue du droit de taxer passe de 12 à 15 ans (art. 98 a aLI et 170 LI). En outre, le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts était limité à 4 ans dès la communication de la décision de taxation à réviser (art. 109 aLI) alors que le droit d'introduire une telle procédure est maintenant fixé à 10 ans (art. 208 LI) à compter de la fin de la période fiscale en cause; enfin le délai de prescription absolu du droit de procéder au rappel d'impôts passe de 12 à 15 ans et le délai de prescription pour ouvrir une procédure en soustraction fiscale a été augmenté de 4 à 10 ans (art. 133 aLI et 254 b LI). e) Le principe de la non rétroactivité des lois, déduit par la jurisprudence fédérale de l'art. 4 aCst fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. Ce principe est relié au principe de la publicité qui interdit à l'administration de prendre des mesures défavorables aux administrés en vertu de règles dont ils ne pouvaient attendre l'adoption (ATF 122 V 405 consid. 3b p. 408). Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler un état de fait qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Cette rétroactivité dite impropre est en principe admissible sous réserve du respect des droits acquis (ATF 122 II 113 consid. 3 b p. 124). C'est ainsi qu'une créance soumise à prescription s'avère être un fait durable auquel le nouveau droit peut s'appliquer sans déployer d'effet rétroactif proprement dit; il est admissible de soumettre aux 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 ceux-ci commencent alors à courir qu'à partir de son entrée en vigueur. Le Tribunal fédéral a donc admis en matière d'impôt cantonal et communal que les

délais de prescription prévus par le nouveau droit s'appliquaient aux procédures qui n'étaient pas encore prescrites selon l'ancien droit lors de l'entrée en vigueur du nouveau droit. (Voir RDAF 1998 II 179, cons. 7a). La jurisprudence fédérale a toutefois adopté une position différente en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. Le Tribunal fédéral a jugé que les créances en matière d'impôt fédéral direct nées et interrompues sous l'empire de l'ancien arrêté sur l'impôt fédéral direct ne pouvaient être soumises aux règles relatives à la prescription de la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct, entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Le Tribunal fédéral a considéré que la prescription était une institution de droit matériel et qu'il se justifiait d'examiner, l'application de ces règles d'après les dispositions de l'ancien droit en vigueur au moment où le délai a commencé à courir et a été interrompu (voir ATF non publié rendu le 23 novembre 2001 en la cause M. c/ Tribunal administratif du canton de Vaud, 2P.291/2000 consid. 5b p. 12). f) En l'espèce, il n'est pas nécessaire de se déterminer s'il convient d'appliquer les règles de prescription du nouveau droit ou celles de l'ancien droit dès lors que les délais de prescription prévus par l'ancien droit sont respectés. En effet, les périodes fiscales 1991-1992 ainsi que 1993-1994 ont fait l'objet de décisions de taxation provisoire et un avis d'ouverture d'enquête pour soustraction fiscale a été notifié à la société le 26 octobre 1992. En date du 30 mai et du 26 juin 1995 des renseignements complémentaires ont été recueillis auprès de la société concernant les attributions au fonds de prévoyance et l'inspecteur fiscal a effectué un contrôle dans les locaux de l'entreprise les 4 et 6 octobre 1995; il a en outre requis diverses pièces complémentaires le 20 novembre 1995 puis le 28 juin 1996 et une séance a été organisée dans les locaux de l'Administration cantonale des impôts le 18 juin 1996. Enfin, un avis de prochaine clôture a été notifié le 11 octobre 1996 et un avis d'interruption de la prescription a été adressé à la direction de la société sous pli recommandé le 13 décembre 1996. Ainsi, le délai de prescription de la taxation pour la première période fiscale 1991-1992 a valablement été interrompu de sorte que la décision comprenant les rappels d'impôt, et taxation définitive pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994 est intervenue en temps utile le 23 janvier 1997 [LM1] . 3.

a) Selon l'art. 54 al. 1 aLI, 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) Les rentes qu'une société anonyme verse à son actionnaire-directeur après sa retraite ne peuvent en principe pas être considérées comme

des frais autorisés par l'usage commercial lorsque la société n'alloue pas aussi des prestations correspondantes aux anciens employés ou qu'il n'existe pas de circonstances extraordinaires pouvant justifier d'une autre manière que ces prestations soient reconnues comme frais. Pour déterminer si l'on est en présence de circonstances particulières justifiant la déduction de la pension, l'autorité doit tenir compte de l'ensemble des circonstances qui ont conduit à la conclusion du contrat de rente (RDAF 1971 p. 226 ss). c) En l'espèce, la société n'a versé à aucun autre employé une rente comparable à celle allouée à l'ancien directeur Z._____. Il convient donc de déterminer si des circonstances spéciales justifient la prise en considération de cette pension comme une charge grevant les résultats d'exploitation de l'entreprise. A cet égard, l'avenant au contrat de travail signé les 4 et 7 février 1977 entre A._____ SA et Z._____, ainsi que le contrat de collaboration passé entre B._____ SA et Z._____ les 4 et 7 février 1977 mettent en évidence les faits suivants: tout d'abord, Z._____ a été à l'origine de la création de la fiduciaire A._____ SA dont il a été adjoint-directeur dès 1962 puis directeur dès 1966. En outre, il a également été à l'origine de la création de la société B._____ SA auprès de laquelle il occupe la fonction de directeur général depuis le 1er janvier 1975, mais sans avoir reçu aucune rémunération pour cette activité au sein de cette société. Aussi Z._____ est à l'origine du développement important dont ont bénéficié ces deux sociétés. Il était enfin le seul collaborateur aussi âgé qui avait travaillé à plein temps aussi longtemps dans l'entreprise et qui avait atteint l'âge de 60 ans au moment de la constitution du premier fonds de prévoyance en faveur des collaborateurs de la fiduciaire A._____ SA. Le tribunal estime donc que l'on est en présence de circonstances particulières qui justifient la déduction de la rente comme un frais autorisé par l'usage commercial (voir art. 339d al. 2 CO). 4.

La loi fédérale adaptant l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct à la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle, du 22 mars 1985 (RO 1985 p. 1222) précise les conditions applicables aux déductions. Selon l'art. 21 al. 1 let. fbis AIFD, les contributions de l'employeur à des institutions de prévoyance en faveur de son propre personnel sont déduites du revenu brut si leur affectation à ce but est assurée de telle sorte que tout emploi contraire soit impossible. Le message du Conseil fédéral relatif au projet de loi concernant l'adaptation de l'AIFD à la LPP (ci-après le message) précise que cette norme doit permettre à l'employeur d'adapter au résultat de chaque exercice annuel les contributions en faveur de la prévoyance de son personnel dans la mesure où celles-ci sont plus élevées que le minimum légal, et d'influencer de cette manière le revenu commercial imposable (FF 1984 II 758). En ce qui concerne les cotisations facultatives au 3ème pilier A, l'art. 21 al. 1 let. i AIFD précise que les montants, primes et cotisations versés en vue d'acquérir des droits contractuels dans une institution reconnue de prévoyance individuelle liée au sens de l'art. 82 LPP peuvent être déduits du revenu brut dans la mesure prévue à cet effet. b) Les institutions de prévoyance sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle. Le message apporte encore les précisions suivantes : "Il est toutefois indispensable que des mesures de prévoyance équivalentes soient prévues pour tout le personnel d'une entreprise pour que l'institution de prévoyance puisse être reconnue comme telle du point de vue fiscal. (...) L'équivalence des mesures de prévoyance dans l'entreprise ne doit pas être comprise dans un sens absolu, mais relatif; cette notion sera respectée si, dans les diverses institutions, le pourcentage des prestations d'assurance par rapport au salaire effectif de l'assuré est le même, si la charge des primes est répartie de la

même manière entre assuré et entreprise, si enfin, au vu des primes versées, les prestations d'assurance ne sont à aucun égard, plus favorables aux cadres de l'entreprise qu'aux autres employés" (FF 1984 II 754-755). aa) L'employeur a la possibilité de constituer plusieurs fonds de prévoyance, groupant chacun une catégorie déterminée de personnel (ouvrier, employés, personnel supérieur) pour autant que l'ensemble du personnel bénéficie de mesures appropriées. Ainsi, les cadres dirigeants d'une entreprise et les directeurs actionnaires peuvent être affiliés à un fonds de prévoyance distinct, mais seulement si le reste du personnel bénéficie de mesures de prévoyance équivalentes (message précité in FF 1984 II 754). La prévoyance professionnelle prévue par la LPP assure en premier lieu la sécurité économique de l'employé en cas de vieillesse, de mort ou d'invalidité. Pour atteindre ces buts, tant le financement que l'exécution de la prévoyance doivent être fixés à l'avance dans des statuts et règlements selon des critères schématiques et objectifs. bb) Les principes déterminants qui sont à la base de la prévoyance professionnelle sont la collectivité (solidarité), la planification et l'adéquation de la prévoyance et l'égalité de traitement entre les bénéficiaires. Dans sa jurisprudence, le tribunal a considéré que les attributions aux assurés décidées souverainement et unilatéralement par le conseil de fondation ne respectaient pas le principe de planification car le financement n'était pas arrêté à l'avance par des critères objectifs (arrêt TA FI 95/098 du 27 janvier 1997). La prévoyance professionnelle, contrairement à la prévoyance privée, doit aussi toujours comprendre l'ensemble des employés d'une entreprise. Le Tribunal fédéral a confirmé la jurisprudence rendue avant l'entrée en vigueur de la LPP selon laquelle les contributions versées à une fondation en faveur d'un seul employé qui est un actionnaire important de la société employeur ne respectait le principe de la collectivité et qu'il s'agissait plutôt d'une mesure de prévoyance individuelle (ATF rendu le 14 juillet 1994 publiée aux Archives 64, à la Revue fiscale 1995, 27 et traduit à la RDAF 1996, 397). Il y a donc lieu de distinguer la prévoyance collective et individuelle. A cet égard, la circulaire du Comité de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat du 11 septembre 1986 sur la définition des mesures de prévoyance, précise que les plans d'assurance doivent être établis pour l'ensemble du personnel de l'entreprise ou pour certaines catégories du personnel. Le personnel doit avoir l'obligation d'adhérer dès son engagement à l'institution selon le règlement, même si l'institution peut proposer des plans de prévoyance différents selon les catégories de personnel; Mais l'obligation faite à l'employeur d'affilier son personnel à l'institution doit valoir pour tout le personnel, même si le règlement prévoit des prestations d'assurance différentes selon les groupes. Dans tous les cas, l'ensemble des prestations doit et des cotisations doit être clairement déterminé dans le règlement ainsi que les différentes catégories de personnel qui ont droit à l'un ou l'autre plan de prévoyance (Commission LPP de la Conférence des fonctionnaires d'Etat, Prévoyance professionnelle et impôts, Cas d'application p. 274) c) En l'espèce, il faut se demander en premier lieu si la fondation A._____ répond aux exigences de la prévoyance professionnelle depuis la modification du règlement d'assurance en 1985 et de ses statuts en 1987. Il n'y a tout d'abord pas d'obligation d'adhérer à la fondation et le choix de ses membres semble laissé à la libre appréciation soit du conseil de fondation soit de la fondatrice. La fondation a exercé son activité par trois mesures différentes. Le premier moyen indiqué dans les statuts est la conclusion d'assurances appropriées (art. 3 let. a). En 1985 le règlement lié au contrat d'assurance avec la K._____ est modifié pour limiter les conditions d'admission. Ainsi, seule une partie des employés peut continuer à bénéficier de l'assurance complémentaire. Le second moyen est l'ouverture au nom de la fondation de "livrets d'épargne prévoyance"

auprès d'établissements bancaires constitués au bénéfice de collaborateurs nommément désignés par le conseil de fondation (art. 3 let. b). Le cercle des bénéficiaires n'est donc pas déterminé et dépend de la libre appréciation du conseil de fondation. En outre, aucun critère n'est fixé pour l'éventuelle attribution de contributions sur ces livrets. Le versement de prestations bénévoles aux collaborateurs se trouvant au service de la fondatrice ou à d'anciens collaborateurs et leurs survivants est aussi décidé librement et exclusivement par le Conseil de fondation, qui tient compte des circonstances de chaque cas et des moyens financiers à disposition. Aucune de ces mesures de prévoyance ne répond au principe de la collectivité car elles ne s'appliquent pas à l'ensemble du personnel; en outre, le principe de la planification n'est pas respecté pour les attributions bénévoles, notamment celles faites sur les livrets d'épargne prévoyance.

a) Toutefois, l'ancien directeur Y. _____ fait partie de la génération d'entrée pour laquelle des mesures spéciales de prévoyance peuvent être prises au sens des art. 31 et 32 LPP. Selon l'art. 31 LPP, les personnes qui ont plus de 25 ans lors de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle, vieillesse, survivant et invalidité (soit le 1er janvier 1985) font partie de la génération d'entrée lorsqu'ils n'ont pas encore atteint l'âge où ils auront le droit à la rente. L'art. 32 LPP précise que chaque institution de prévoyance est tenue, dans les limites de ses possibilités financières, d'établir des dispositions spéciales pour la génération d'entrée en favorisant notamment les assurés d'un certain âge et plus particulièrement ceux d'entre eux qui ne disposent que de revenus modestes (al. 1). L'institution de prévoyance pourra alors tenir compte des prestations auxquelles les assurés ont droit en vertu de mesures de prévoyance prises antérieurement à la présente loi (al. 2).

b) Des dispositions spéciales pour la génération d'entrée ont été prises par la recourante tout d'abord dans le cadre des attributions effectuées de 1996 à 1993 sur les comptes d'épargne pour un montant total de 401'446 fr. Le critère retenu pour l'attribution résultait d'un coefficient tenant compte de l'importance des comptes individuels de cotisations personnelles et des années de service. Plus le nombre d'années de service est élevé, plus le compte individuel de cotisations à l'entrée en vigueur de la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle est important, et plus le coefficient d'attribution était élevé. C'est ainsi que Y. _____ bénéficiait d'un coefficient de 53,06% avec 22 années de service et 43'944 fr. 30 de compte individuel alors qu'C. _____, avec 18 années de service à fin 1986 et un compte individuel de 25'103 fr. 90 au 31 décembre 1985 bénéficiait d'un coefficient de 24.80%. Il convient donc de déterminer si ce mode de répartition s'écarte des principes qui doivent régir les dispositions spéciales applicables à la génération d'entrée. A cet égard, l'expert mandaté par le tribunal estime que ce système de répartition avantagerait doublement l'ancien directeur Y. _____ qui a bénéficié plus que les autres employés des attributions effectuées en 1986 et de 1989 à 1993. Cette situation résultait du fait que Y. _____ était le plus ancien employé avec 22 ans de service lors de la première attribution et aussi le plus proche de l'âge de la retraite. Mais ce critère pour la répartition des fonds libres est souvent utilisé dans la pratique même si l'expert n'est pas personnellement favorable à cette méthode, en raison de l'absence d'un critère en favorisant plutôt les revenus modestes.

c) En l'espèce, le critère de répartition permet de tenir judicieusement compte du nombre d'années à disposition pour cotiser entre l'entrée en vigueur de la loi fédérale et l'âge de la retraite. C'est ainsi que l'ancien directeur Y. _____, né en *****, a atteint l'âge de la retraite en 1993 et il ne pouvait bénéficier des dispositions transitoires spéciales organisées par l'attribution de fonds aux comptes d'épargne que pendant une période limitée de huit ans; en revanche, C. _____, né en 1936, atteignait l'âge de la retraite en 2001 et bénéficiait d'une période de cotisation du

double de celle de Y. _____ jusqu'à l'âge de la retraite en 2001 (16 ans au lieu de 8 ans). Ainsi, alors que le critère d'attribution permettait à Y. _____ de doubler les versements en sa faveur par rapport à ceux effectués pour C. _____, la période de cotisation à disposition de C. _____ jusqu'à l'âge de la retraite permettait de compenser cette différence. En définitive, bien que le critère d'attribution ne prenne pas expressément en considération les revenus modestes, il n'a pas entraîné une inégalité telle entre les différents employés de la génération d'entrée qui nécessite la reprise de la moitié des sommes versées en faveur de l'ancien directeur Y. _____. Dans ces conditions, le recours doit également être admis sur les reprises effectuées concernant les attributions effectuées en faveur de Y. _____. d) L'admission du recours concernant les reprises effectuées sur les pensions versées à l'ancien directeur Z. _____ et les attributions effectuées au fonds de prévoyance en faveur de Y. _____ a pour effet d'exclure les amendes et pénalités qui ont été fixées pour ces montants. **B** Impôt fédéral direct 6. Les motifs qui justifient l'annulation des reprises en droit cantonal et communal sur les pensions versées à l'ancien directeur Z. _____ et les attributions au fonds de prévoyance en faveur de Y. _____ sont applicables également en droit fédéral. Pour les mêmes motifs, les reprises effectuées sur ces attributions dans le cadre de l'impôt fédéral direct doivent également être annulées, de même que toutes les contraventions se rapportant à ces reprises (v. ci-dessus consid. 3 et 4). 7. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être admis. La décision sur réclamation rendue le 31 juillet 1997 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct est réformée en ce sens que les rappels d'impôt et prononcés d'amende concernant les reprises effectuées sur les rentes versées à Z. _____ et sur les attributions au fonds de prévoyance en faveur de Y. _____ sont annulées ainsi que toutes amendes et pénalités concernant ces reprises. En outre, le recours formé contre la décision rendue le 23 janvier 1997 par l'Administration cantonale des impôts en matière d'impôt cantonal et communal est admis et la décision attaquée est réformée en ce sens que les rappels d'impôt et prononcés d'amende concernant les reprises effectuées sur les pensions versées à Z. _____ et les attributions au fonds de prévoyance en faveur de Y. _____ sont annulées. Les frais d'expertise, arrêtés à 7'669 fr. 25 (expertise du 1er octobre 1999: 6'390 fr. et participation de l'expert à l'audience du 10 février 2000: 1'279 fr. 25) sont mis à la charge de l'Administration cantonale des impôts qui est débitrice du recourant d'un montant de 1'500 fr. à titre de dépens. Il convient enfin de laisser les frais de justice à la charge de l'Etat.

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