

# **VD\_OMNI FI.1997.0159 vom 19. Dezember 2000**

VD Tribunal cantonal, 2000-12-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1997.0159](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0159)

FR: VD\_OMNI FI.1997.0159 du 19 décembre 2000

IT: VD\_OMNI FI.1997.0159 del 19 dicembre 2000

## **Regeste**

c/ ACI | Reprises sur frais pris en charge par la société en faveur du commerce en raison individuelle de l'actionnaire. Ristournes versées par la société à l'administrateur et non pas à l'actionnaire et annulation de la reprise chez l'actionnaire. Amendes et pénalité.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Les recours interjetés contre les décisions des 8 octobre 1997 et 6 mars 1998 ont été déposés dans les formes et délai prévus par les art. 132 et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci après : LIFD ou loi fédérale) pour l'impôt fédéral, et par les art. 104 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (ci-après : LI ou loi cantonale) pour l'impôt cantonal et communal. Ils respectent en outre les art. 31 ss de la loi vaudoise sur la juridiction et la procédure administrative du 18 décembre 1989 (LJPA). Il y a lieu d'entrer en matière sur le fond. A Recours concernant l'impôt cantonal et communal.

### **E. 1.2**

avec collaboration 1 à 1,75 1 à 2,25 1,5 à 3,5

### **E. 1.3**

annonce spontanée 0,5 à 1 0,75 à 1,5 1 à 2 B. Soustraction simple

### **E. 2**

Intentionnelle

#### **E. 2.1**

sans collaboration 1 à 1,5 1,25 à 2 1,5 à 2,5

#### **E. 2.2**

avec collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 1 à 2

#### **E. 2.3**

annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5

### **E. 3**

Négligence grave

#### **E. 3.1**

sans collaboration 0,75 à 1,5 1 à 1,75 1 à 2

#### **E. 3.2**

avec collaboration 0,4 à 1 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5

### **E. 3.3**

annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1 0,5 à 1,25

### **E. 4**

novembre 1950 (CEDH) s'applique aux procédures pénales fiscales (ATF 121 II consid. 4b 264-265); cette disposition prévoit 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 (voir aussi les 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 8'400.- fr pour la période fiscale 1987-1988 et 13'900.- fr. pour la période fiscale 1989-1990. Ces amendes correspondent environ au 60% du montant des impôts soustraits pour chaque période, soit 14'104.90 fr. pour 1987-1988 et 22'740.- fr. 1989-1990. Le rapport entre les éléments déclarés et soustrait s'élève à 43% pour la période 1987-1988 (46'500 au lieu de 82'900) et à 27 % pour la période 1989-1990 (101'600 au lieu de 139'500), ce qui correspond à la soustraction de gravité moyenne selon les directives cantonales (entre 20 et 50%). Le tribunal constate que le coefficient de 0.6 retenu par l'autorité intimée correspond à la moyenne des minimums prévus pour la soustraction intentionnelle avec collaboration (0.75), la soustraction par négligence grave avec collaboration (0.5) et la soustraction par négligences légère, également avec collaboration (0.4). Le montant des amendes fixé en fonction du coefficient de 0.6 n'est donc pas critiquable et il peut être maintenu. Il en va de même de la majoration de 10% sur les éléments non déclarés pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994, sauf en ce qui concerne les reprises sur les loyers d'L.\_\_\_\_\_ et les frais de courtage pour la vente de l'appartement de Y.\_\_\_\_\_. B Recours concernant l'impôt fédéral direct. 5.

Dans son recours du 2 avril 1998 formé contre la décision sur réclamation rendue le 6 mars 1998 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, la société recourante se plaint essentiellement du fait que l'avis d'ouverture de l'enquête pour soustraction fiscale n'avait pas été notifié personnellement à B.X.\_\_\_\_\_; ce moyen ne concerne toutefois pas la société recourante. Mais le tribunal est tenu d'appliquer le droit d'office sans être lié par les moyens ou par les conclusions des parties; il dispose 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). En outre, la société recourante a contesté certains éléments des reprises lors de l'audience du 10 février 2000. 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 calcul de l'impôt et 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'effet rétroactif 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 ne commencent toutefois 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) Il convient donc de déterminer si les obligations fiscales (rappels) et les amendes fixées par la décision attaquée sont prescrites. aa) La nouvelle loi fédérale est donc applicable à la prescription des rappels d'impôt, (consid. 5a ci-dessus). Comme l'arrêté fédéral ne comporte pas de disposition sur les délais pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt, les délais du nouveau droit fédéral commencent à courir dès le point de départ qu'ils fixent. S'agissant de la prescription relative, l'art. 152 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint 10 ans après la fin de la période fiscale en cause (al. 1); pour la prescription absolue, le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint 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 20 mai 1992 à la société recourante. En outre le délai de la prescription absolue arrive à échéance le 1er janvier 2004 de sorte qu'il est également respecté par la notification du présent arrêt. bb) En ce qui concerne les 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 ne peuvent être réclamés que si les procédures spéciales sont ouvertes dans des délais déterminés. Le délai de cinq ans est un délai de péremption ne pouvant être prolongé et qui n'est sauvegardé que 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 fixant 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, de la même manière que s'il agissait comme 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 peut 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 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). cc) 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. 134 AIFD fixait le délai de cinq ans après la clôture de la période de taxation en cause. Ainsi, lorsque que la clôture définitive de la procédure de taxation correspond avec la fin de la période de taxation en cause, la prescription relative de quatre ans du nouveau droit est plus favorable que celle de cinq ans fixée par l'arrêté fédéral; en revanche, si la clôture définitive de la procédure intervient plus d'une année après la période de taxation en cause, l'ancien droit reste plus favorable au contribuable. c) En l'espèce, pour la première période de taxation qui entre en ligne de compte (1987-1988), la procédure pénale en soustraction devait être ouverte avant le 1er janvier 1994 et le délai de prescription absolu arrive à échéance au 1er janvier 2004. Ces délais sont respectés en l'espèce dès lors que le premier avis d'ouverture de l'enquête en soustraction a été adressé à la société recourante en 1992. Pour les tentatives de soustraction concernant les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994, le délai de prescription de 6 ans 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). Les décisions de taxation provisoires prises en 1991 et en 1992 ne peuvent être assimilées à une clôture définitive de la procédure de taxation, qui s'est poursuivie dans le cadre de l'enquête en soustraction ouverte dès le mois de mai 1992. Seule la décision attaquée du 7 octobre 1997 peut être assimilée à une clôture définitive de la procédure de taxation relative aux périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994. Le délai de la prescription absolue de 6 ans arrive ainsi à échéance en octobre 2003 et il est donc aussi respecté. En ce qui concerne la prescription relative; le délai de cinq ans de l'art. 135 AIFD est plus favorable à la société recourante; il arrive à échéance le 1er janvier 1998 pour la période fiscale 1991-1992; il est respecté par l'envoi de l'avis de l'ouverture de l'enquête en 1992 et par les mesures d'instruction ordonnées en 1993. 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 de caractère pénal alors que le rappel 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 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'ancien art. 4 aCst., notamment lorsque la révision intervenait sur l'initiative de l'autorité de taxation au détriment du contribuable même 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 Wehrsteuerecht, 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) Ainsi, pour déterminer si les rappels d'impôt concernant les taxations définitives des périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 se justifient, il convient d'examiner si les reprises contestées réalisent tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale. 7.

a) L'art. 129 al. 1 AIFD définit l'infraction de soustraction fiscale de la manière suivante : Celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt pour la défense nationale en éludant les obligations qui lui incombent selon les art. 82 à 87, 89, 91 et 97 dans la procédure de taxation, de réclamation de recours ou d'inventaire (let. a) ou en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes (let. b), est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait; ce montant devant être payé en plus de l'amende. La tentative de soustraction est définie par l'art. 131 al. 2 AIFD : 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 inexactes 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 francs. 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); ensuit 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, doit s'analyser selon les dispositions générales du code pénal, applicables 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. 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 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 utilisé 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

#### **E. 4.1**

sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75

#### **E. 4.2**

avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5

#### **E. 4.3**

annonce spontanée 0,2 à 0,75 0,3 à 1 0,4 à 1 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 94/013 du 23 mars 2000) dès lors que les dispositions générales du code pénal ne sont pas applicables aux contraventions fiscales cantonales (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

#### **E. 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 de la même manière que l'art 131 al. 2 AIFD 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 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 les instructions de l'Administration fédérale des contributions, révisées en 1987, comprennent un barème fixant 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
100%	10%
de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20%	20%
de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30%	30%
de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40%	40%
de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50%	50%
de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60%	60%
de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70%	70%
de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80%	80%
de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90%	90%
de plus de 90 % jusqu'à 200%	185%
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 francs alors que l'art. 176 al. 2 LIFD fixe une proportion de deux tiers de la peine qui serait infligée pour une soustraction consommée, commise intentionnellement, ce qui détermine un minimum de l'amende au deux tiers du tiers du montant qui serait fixé en application de l'art. 175 al. 2 LIFD. 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 à 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).

7. a) La taxation insuffisante réprimée par la contravention de soustraction fiscale doit résulter de la violation d'une obligation du contribuable. 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, y compris le solde reporté de l'année précédente (let. a), 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) Pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 la société recourante ne conteste pas les reprises effectuées sur les ristournes non déclarées, mais uniquement les prestations faites à l'actionnaire concernant d'une part, l'insuffisance de la refacturation au magasin des salaires du personnel pris en charge par la société, et d'autre part, les frais de déplacement payés en faveur de B.X. \_\_\_\_\_ ainsi que la mise à disposition des locaux pour le bureau "L. \_\_\_\_\_". Ces prestations entraînent une diminution du rendement imposable et donc une taxation inférieure à celle des exigences du droit fédéral. Cette taxation inférieure résulte du fait que les comptes de pertes et profits déposés avec les déclarations d'impôt ne comportaient pas toutes les informations nécessaires à l'établissement d'une taxation conforme au droit. Les prestations à l'actionnaire ne pouvaient d'ailleurs être découvertes sans un examen détaillé de la comptabilité de la société recourante et du magasin. Les éléments objectifs de la soustraction fiscale définis à l'art. 129 al. 1 let. b AIFD sont ainsi réalisés en ce sens que la société recourante a d'une part caché les éléments essentiels à la détermination de l'étendue de l'obligation fiscale (ristournes) et d'autre part donné des indications inexactes sur la nature des charges grevant le rendement net imposable (prestations à l'actionnaire).

c) Les objections formulées par la société recourante à l'audience du 10 février 2000 ne sont au demeurant pas déterminantes; en effet, le tribunal a déjà constaté en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal que les services rendus par le personnel du magasin à l'entreprise (téléphones et courses) étaient déjà compensés par les services rendus par l'entreprise au magasin (tenue de la comptabilité, paiements etc.). S'agissant des frais de véhicule en faveur de B.X. \_\_\_\_\_, la société recourante n'a apporté aucun élément permettant de démontrer que la voiture en cause était utilisée pour les besoins de l'entreprise; de plus, le montant de 1200 fr. par mois ne correspond de toute manière pas aux frais effectifs de l'usage d'une voiture qui roule en moyenne de 7000 km par an, ce qui ne pouvait échapper aux organes de la société. Enfin, en ce qui concerne la reprise sur le loyer des locaux utilisés par le bureau L. \_\_\_\_\_, il faut relever que A. \_\_\_\_\_ payait effectivement un loyer pour l'usage de ces locaux jusqu'en 1987 et que la société recourante n'a produit aucun élément de preuve (décompte d'heures, certificat de salaire ou autre) qui permettrait de démontrer que le loyer était compensé par la rémunération de son activité pour l'entreprise. 8.

Il convient encore de déterminer si l'élément subjectif de la soustraction fiscale est réalisé. A cet égard, il faut relever que le contribuable est une personne morale, punissable lorsque la faute est commise non seulement par les membres du conseil d'administration ou de la direction générale, mais également par tout organe ou autre personne gérant en fait la personne morale et qui a commis, de manière fautive, des actes ayant abouti la soustraction (RDAF 1990 p. 187 ss). a) En l'espèce, l'appréciation de la faute faite par le tribunal pour l'impôt cantonal et communal est également valable pour l'impôt fédéral; La soustraction fiscale concernant les ristournes et les frais de véhicule est clairement intentionnelle et celles

relatives aux autres prestations à l'actionnaire relèvent de la négligence. Dans les deux cas l'élément subjectif de la faute est réalisé de sorte que la reprise ordonnée sur les taxations définitives en force se justifie, à l'exception toutefois des reprises sur le loyer du bureau L. \_\_\_\_\_ et sur les frais de courtage. b) S'agissant du montant de l'amende, il faut relever que la reprise d'impôt s'élève à 4'607.65 fr. pour la période fiscale 1987-1988 ce qui représente une proportion de 44 % de l'impôt total dû. Selon le barème fédéral, lorsque cette proportion est comprise entre 40 et 50%, le montant de l'amende devrait correspondre en principe au 140% de l'impôt soustrait (soit 6'450.70 fr.). Pour la période fiscale 1989-1990, l'impôt soustrait s'élève à 7'428.40 fr. et correspond au 27 % de l'impôt dû; selon les mêmes directives, le montant de l'amende devrait correspondre au 120% de l'impôt soustrait (soit 8'914.10 fr.) lorsque la proportion entre l'impôt soustrait et l'impôt dû se situe entre 20% et 30%. Le barème de l'administration fédérale est cependant plus sévère que le nouveau droit (art. 175 LIFD) où l'amende correspond en principe au montant de l'impôt soustrait (coefficient 1) et peut être augmentée jusqu'au triple en cas de faute grave (coefficient 3) et réduite jusqu'au tiers en cas de faute légère (coefficient 0.33). c) En l'espèce, si la faute concernant les soustractions sur les ristournes et les frais de véhicules peut être qualifiée de relativement grave, celle concernant autres prestations à l'actionnaires de légère compte tenu du contexte dans lequel les organes de la société ont agi. Ceux-ci ont en effet continué pour l'essentiel le mode de gestion de l'entreprise avant la constitution de la société en prenant en charge la plupart des frais d'exploitation du magasin et les frais d'entretien des immeubles. Mais en renonçant à répercuter tous les frais effectifs qui en résultaient aux bénéficiaires, les organes de la société ne pouvaient ignorer que cette manière de faire leur était favorable sur le plan fiscal en leur permettant d'augmenter artificiellement les charges par des dépenses qui n'étaient pas justifiées par l'usage commercial. Ainsi en retenant un coefficient relativement bas de 0.78 pour l'amende de la période fiscale 1987-1988 (soit 3'600.- fr.) et de 0.81 pour la période fiscale 1989-1990 (soit 6'000.- fr.), l'autorité intimée tient aussi compte des efforts de collaboration du contribuable pendant l'enquête et de la situation financière de l'entreprise, qui aurait subi des pertes en 1995. La fixation du montant de l'amende ne saurait donc être critiquée. 9.

Il y a lieu de déterminer enfin si les reprises ordonnées pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994, qui ont fait l'objet de taxations provisoires au sens de l'art 114 al. 4 AIFD, se justifient et si les amendes prononcées pour tentative de soustraction sont proportionnées. a) En l'absence d'une taxation définitive pour ces deux périodes fiscales, une reprise sur les éléments de la taxation provisoire est possible sans que tous les éléments constitutifs de la tentative de soustraction soient réalisés, c'est-à-dire, même en l'absence de l'élément subjectif de la faute. En outre la tentative n'est punissable que si elle est commise intentionnellement, la simple négligence ne suffit pas ( H. Masshardt et F. Gendre , Commentaire IDN 1980, p. 397). b) Les reprises ordonnées pour ces deux périodes sont à peu de choses près identiques à celles des deux périodes précédentes, et il a déjà été constaté qu'elles sont justifiées. Les reprises se sont en outre étendues à d'autres prestations à l'actionnaire en relation avec les frais d'entretien et de gestion des immeubles de l'actionnaire et ses cotisations AVS notamment; mais ces reprises ne sont pas contestées. Le seul élément qui reste litigieux concerne les frais de S. \_\_\_\_\_ courtage SA de 3000.- fr. pour la vente de l'appartement de Y. \_\_\_\_\_, qui ne sont pas attestés par une facture de cette société. Les livres du compte "Appartement Y. \_\_\_\_\_" (R. \_\_\_\_\_ Sàrl) montrent bien une dépense de 3000.- fr. pour frais de courtage mais il n'est pas possible de prendre en considération cette charge sans une pièce justificative; il ne paraît non plus pas impossible d'obtenir la copie

d'une telle pièce par la société de courtage qui l'a émise, laquelle est d'ailleurs toujours en activité dans le canton. La reprise se justifie donc même si elle n'est pas constitutive d'une tentative de soustraction. Il en va de même pour la reprise concernant les loyers d'L. \_\_\_\_\_ en raison de l'absence de toute preuve concernant un éventuel salaire que la société aurait versé à A. \_\_\_\_\_ en compensation du loyer de son bureau d'études. c) En ce qui concerne le montant de l'amende, l'autorité intimée a prononcé pour la période 1991-1992 une amende de 6'200.- fr.; l'impôt supplémentaire par rapport à la taxation provisoire s'élève 10'108.60 fr., soit le 63% de l'impôt dû. Pour la période 1993-1994 une amende de 5'600.- fr. a été prononcée; l'impôt supplémentaire s'élève à 11'934.- fr., ce qui représente au 71% de l'impôt dû. Le montant des amendes correspond à un coefficient de 0.61 pour 1991-1992 et de 0.47 pour 1993-1994. Cependant, il est généralement admis le montant de l'amende est réduit de moitié en cas de tentative ( H. Masshardt et F. Gendre , op. cit., p. 399); le coefficient de 0.4 devrait donc être retenu sur les seuls éléments imposables qui font l'objet d'une soustraction intentionnelle, à savoir les ristournes et les prestations à l'actionnaire effectuées sous la forme de frais de véhicule. Seule la négligence peut être retenue pour les autres reprises qui ne sont donc pas punissables pour simple tentative. Les prononcés d'amendes doivent être annulés pour ces deux périodes et le dossier retourné à l'administration pour un nouveau calcul de l'amende conforme aux explications qui précèdent. II recours de B.X. \_\_\_\_\_ 10. Dans ses deux recours concernant à la fois l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral, la recourante ne se plaint que d'une violation du droit d'être entendue par le fait que l'avis d'ouverture d'enquête en soustraction aurait été adressé à son fils, A. \_\_\_\_\_. a) La jurisprudence fédérale a déduit de l'art. 4 aCst., le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer la décision à rendre, celui d'avoir accès au dossier et aussi celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 124 I 51 consid. 3a). b) En l'espèce, l'avis de l'ouverture de l'enquête en soustraction a été adressé le 16 juillet 1996 à la fiduciaire C. Panchaud SA, qui était expressément invitée à transmettre cette lettre à sa mandante. Par la suite, l'autorité intimée a demandé la production de pièces à la recourante en s'adressant à nouveau à la fiduciaire C. Panchaud SA. Les réponses données à ces demandes sont formulées sur du papier indiquant le nom et l'adresse de la recourante en en-tête, mais portant la signature de son fils A. \_\_\_\_\_. Enfin, l'avis de prochaine clôture a été notifié directement à la recourante qui a pu s'expliquer sur les reprises envisagées lors d'une séance du 9 septembre 1997. A la suite de cette séance, la recourante a produit encore des pièces complémentaires avec une lettre d'accompagnement indiquant à nouveau son nom et son adresse en en-tête et portant la signature de son fils. Dans ces conditions, il faut partir de l'idée que A. \_\_\_\_\_ a bien représenté la recourante dans la correspondance avec les autorités fiscales et que celle-ci a eu connaissance de tous les avis la concernant. Elle a en outre reçu directement l'avis de prochaine clôture et elle a pu faire valoir son point de vue lors de la séance du 9 septembre 1997 et participer à l'administration des preuves en produisant encore des pièces complémentaires le 11 septembre 1997. La recourante a ainsi pu exercer pleinement son droit d'être entendue tel qu'il est garanti par l'ancien art. 4 Cst. et le grief apparaît dès lors mal fondé. c) Les recours de B.X. \_\_\_\_\_ ne comportent pas d'autre motivation. Cependant, lors de l'audience du 10 février 2000, la recourante a contesté les reprises et les amendes concernant les ristournes et les frais de déplacement. 11. 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 C.\_\_\_\_\_ SA; ces principes sont également applicables aux rappels d'impôt et prononcés d'amendes concernant la recourante B.X.\_\_\_\_\_ de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'y revenir. a) 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 1993 pour la première période fiscale qui fait l'objet de reprises (1991-1992) pour arriver à échéance le 1er janvier 1997. Le premier avis d'ouverture de l'enquête fiscale a été adressé à la recourante le 16 juillet 1996 pour être validé l'année suivante par la notification de l'avis de prochaine clôture en juillet 1997 et l'organisation d'une séance dans les locaux de l'autorité intimée en septembre 1997; le délai de prescription de l'art. 133 LI est donc respecté, de même que le délai de la prescription absolue de 12 ans (art. 98a al. 4 LI par analogie) qui arrive à échéance en 2005. Les délais de la prescription relative plus larges en droit fédéral (5 ans pour l'ouverture de la poursuite pénale en soustraction et 10 ans pour l'engagement de la procédure en rappel d'impôt) sont également respectés, tout comme la prescription absolue de 15 ans, qui arrive à échéance en 2008. b) Les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994 ont fait l'objet de taxations définitives, la période fiscale 1993-1994 ayant elle-même donné lieu à une taxation intermédiaire à la suite du changement de statut de la recourante. Les reprises concernant ces 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 contravention de soustraction fiscale soient réalisés pour permettre le rappel d'impôt, en particulier l'élément subjectif de la faute. La recourante conteste essentiellement les reprises et sanctions en rapport avec le versement des ristournes et ses frais de déplacement. aa) En ce qui concerne les ristournes, la recourante a déclaré à l'audience qu'elle n'avait pas bénéficié de l'argent versé par les fournisseurs, même s'il était placé dans le coffre de sa villa; elle a précisé que son fils, A.\_\_\_\_\_, utilisait le coffre pour ses propres besoins et qu'elle ignorait la provenance de l'argent qui était placé dans ce coffre. A.\_\_\_\_\_ a confirmé à l'audience qu'il avait placé lui-même l'argent des ristournes dans le coffre, mis à sa disposition par sa mère dans la villa du chemin de la N.\_\_\_\_\_, et que cet argent avait été utilisé essentiellement pour compenser les pertes subies lors de la vente de l'appartement de Y.\_\_\_\_\_. Il se pose donc la question de savoir si la recourante B.X.\_\_\_\_\_ peut être considérée comme la bénéficiaire des ristournes versée à la société. Il ressort en effet de l'instruction du recours qu'elle ignorait les montants et même l'existence des ristournes versées par les divers fournisseurs de la société et qu'elle n'avait aucun pouvoir de disposition sur ces sommes, mêmes si elles étaient placées dans le coffre de la villa. En revanche A.\_\_\_\_\_ a déclaré à l'audience qu'il disposait lui-même des ristournes; il avait utilisé cet argent pour combler les pertes subies lors de la vente de l'appartement de Y.\_\_\_\_\_. A cet égard, le tribunal constate effectivement que les ristournes E.\_\_\_\_\_ de 1991 (7'461.- fr.) et F.\_\_\_\_\_ de 1991 (4917.- fr.) ont été comptabilisées à l'actif du compte "achat marchandise" et au débit du compte "appartement Y.\_\_\_\_\_", ce qui tend à démontrer que A.\_\_\_\_\_ était le seul bénéficiaire des ristournes sur lesquelles il détenait le pouvoir de disposition. En outre, il ressort de l'acte constitutif de la société que A.\_\_\_\_\_ est bien propriétaire de 24 actions même si B.X.\_\_\_\_\_ détient l'usufruit sur ces actions. Il apparaît ainsi que les reprises décidées sur le revenu imposable de B.X.\_\_\_\_\_ pour les ristournes versées pendant les périodes fiscales 1991-1992, à 1995-1996, auraient dû être opérées auprès de A.\_\_\_\_\_, qui en est le destinataire et le bénéficiaire; il est cependant douteux que les

actes interruptifs de prescription notifiés dans le cadre de l'enquête ouverte contre B.X. \_\_\_\_\_ soient également opposables à A. \_\_\_\_\_, même s'ils lui ont été notifiés directement et s'il a répondu sous le nom de B.X. \_\_\_\_\_ aux mesures d'instruction qui lui étaient adressées. Il est vrai en outre que A. \_\_\_\_\_ a attendu l'audience du

#### **E. 10**

février 2000 pour déclarer aux représentants de l'autorité intimée qu'il était le seul bénéficiaire des ristournes, ce qui constitue un fait nouveau justifiant une révision des taxations en cause au sens de l'art. 109 LI pour soustraction fiscale; il appartiendra à l'autorité intimée d'examiner dans quelle mesure des reprises peuvent être opérées directement auprès de A. \_\_\_\_\_ compte tenu des délais de prescription applicables en droit cantonal et en droit fédéral. Ainsi, le recours doit être partiellement admis en ce sens qu'il n'est pas opéré de reprise, ni prononcé d'amende, auprès de B.X. \_\_\_\_\_ sur les ristournes versées à la société pendant les années de calcul de 1989 à 1994, ceci tant pour l'impôt fédéral que pour l'impôt cantonal et communal. bb) S'agissant des frais de déplacement, B.X. \_\_\_\_\_ a fait valoir pour la première fois lors de l'audience du 10 février 2000 qu'elle disposait d'un véhicule Toyota qui avait été utilisé dans une proportion de 30% pour l'exploitation de son magasin et qu'elle effectuait en moyenne 7'000.- km. par année. Par ailleurs, il ne ressort pas du dossier que des frais de déplacement aient été mis dans les charges du compte de pertes et profits du magasin. Dans ces conditions, le tribunal estime que la reprise de 1'200.- fr. par mois doit être modifiée pour prendre en considération les frais de l'usage professionnel du véhicule; le tribunal évalue à 200.- fr. par mois la part des frais de véhicule affectée aux besoins du commerce de la recourante B.X. \_\_\_\_\_ ( $7'000 \text{ km} \times 30\% = 2'100 \text{ km} \times 0.70 \text{ fr.} : 12$ ). En revanche, le tribunal estime peu vraisemblable que la recourante ait utilisé son véhicule privé pour les besoins de la société C. \_\_\_\_\_ SA. Les décisions attaquées doivent donc aussi être modifiées en ce sens que la reprise sur les frais de déplacement est réduite de 1'200.- fr. à 1'000.- fr. par mois, soit de 14'400.- fr. à 12'000.- fr. par année de calcul. c) Les autres éléments des reprises ne sont pas contestés et peuvent donc être maintenus. Concernant les amendes, le tribunal estime qu'une négligence légère au moins doit être retenue à l'encontre de la recourante, qui justifie les coefficients relativement bas appliqués par l'autorité intimée (0.5). La recourante ne pouvait en effet ignorer que la plus grande partie des frais de déplacement qu'elle touchait était largement surévaluée par rapport à l'utilisation qu'elle faisait de son véhicule et que ceux-ci représentaient en quelque sorte une rente sur l'usufruit des actions. Elle pouvait aussi s'assurer que les frais liés à la gestion et à l'entretien de ses immeubles ne soient pas pris en charge par la société. 12. a) Il résulte des considérants qui précèdent que les recours de la Société C. \_\_\_\_\_ SA doivent être très partiellement admis en ce sens que la pénalité de 10% prévue à l'art. 128 al. 2 let. a LI ne peut être appliquée aux reprises concernant les loyers d'L. \_\_\_\_\_ et les frais de courtage de S. \_\_\_\_\_ SA et que les amendes prononcées pour tentative de soustraction en droit fédéral doivent être annulées et le dossier retourné à l'ACI pour un nouveau calcul de l'amende conforme au considérant du présent arrêt. Pour le surplus, les décisions attaquées sont maintenues. Au vu de ce résultat, il y a lieu de mettre à la charge de la société recourante un émolument de justice de 3'000.- fr. b) Le recours formé par B.X. \_\_\_\_\_ doit être partiellement admis en ce sens que les rappels d'impôt et prononcés d'amendes ne peuvent porter sur les ristournes et que les reprises ordonnées sur les frais de déplacement doivent être réduites de 14'400.- fr. à 12'000.- fr. par année. L'émolument de justice mis à la charge de la recourante est réduit à 2'000.- fr.

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