

## **VD\_OMNI FI.1998.0009 vom 14. Dezember 2000**

VD Tribunal cantonal, 2000-12-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1998.0009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0009)

FR: VD\_OMNI FI.1998.0009 du 14 décembre 2000

IT: VD\_OMNI FI.1998.0009 del 14 dicembre 2000

### **Regeste**

c/ACI | Soustractions fiscales; reprises confirmées pour frais de véhicules et frais de chauffage, mais refusée pour les ristournes portées en déduction de factures du fournisseur. Réduction des amendes.

### **Erwägungen**

#### **E. 6**

décembre 1994 a été validé en date du 3 mai 1995, par l'envoi au contribuable d'une liste de pièces, renseignements et documents à produire, concernant notamment les frais des voitures de collection ainsi que la part privée des frais de véhicules. Le délai de prescription a ainsi été à nouveau valablement interrompu pour être reporté au 1er janvier 1999. La décision attaquée ayant été notifiée le 1er décembre 1997, le délai de l'art. 133 LI est donc respecté. Par surabondance, il convient de relever encore qu'un rappel a été adressé aux contribuables le 19 janvier 1996 et un nouveau contrôle fiscal s'est déroulé dans les locaux de l'entreprise le 27 mars 1996 avec de nouvelles demandes de production de pièces adressées les 5 mars, 19 avril 1996 et 19 août 1996. Un nouvel avis d'interruption de la prescription a été notifié le 13 décembre 1996 et l'administration a encore réclamé aux contribuables en mai 1997 les pièces qui lui avaient été demandées le 16 août 1996. c) Il ressort de la décision attaquée que les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 ont fait l'objet de taxations définitives et les périodes fiscales 1991-1992 à 1995-1996 de taxations provisoires; le dossier ne comporte cependant pas l'avis à notifier dans les 6 mois indiquant que les taxations ont été maintenues provisoires (art. 98 al. 3 LI). Mais lorsqu'une taxation provisoire intervient pendant une enquête en cours pour soustraction fiscale, qui donne lieu à la notification d'actes interruptifs de prescription validés par des mesures d'instruction effectives dans l'année, il y a lieu de considérer que ces mesures ont les mêmes effets que l'avis prévu par l'art. 98 al. 3 LI et que la taxation est maintenue provisoire (voir arrêt FI 97/014 du 1er décembre 2000). d) Enfin, les rappels d'impôt modifiant des décisions de taxations définitives ne sont possibles que si les conditions d'une révision au sens de l'art. 109 LI sont réunies, étant rappelé que 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 96/053 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 96/053 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 retenir dans sa décision (arrêt FI 96/053 du 2 septembre 1997 consid. 4a). bb) En l'espèce, les éléments contestés par les recourants concernent les reprises sur les parts privées pour les frais de véhicules et les frais non justifiés d'entretien des voitures; à cet égard, le recourant A. \_\_\_\_\_ avait mentionné dans ses déclarations concernant son entreprise d'électricité des frais de véhicules relativement importants (15'387 fr. 70 en 1985, 16'748 fr. 50 en 1986, 34'166 fr. 60 en 1987 et 35'488 fr. 90 en 1988) en indiquant une part privée de 2'400 fr. pour chacune de ces années. L'épouse du recourant, qui exploite également en raison individuelle un commerce à Vevey (papeterie), n'a mentionné aucun frais de véhicule dans ses comptes ni de part privée, à l'exception du compte d'exploitation de 1987 où une somme de 3'470 francs 45 a été inscrite en regard du poste "Entretien réparation de véhicules". Enfin, la déclaration d'impôt du couple ne mentionne aucune valeur sous la rubrique 32 concernant les autres éléments de fortune (automobile, bateau etc.). Or, le contrôle fiscal a permis d'établir que le recourant avait acquis pendant ces périodes deux véhicules de collection à titre privé, immatriculés en plaques interchangeable, et que l'essentiel des frais de la voiture utilisée par l'épouse du recourant était pris en charge par l'entreprise d'électricité. A cela s'ajoutait des frais d'entretien comptabilisés sans pièces justificatives. Les reprises ordonnées par l'autorité intimée s'élèvent 16'383 fr. pour la période fiscale 1987-1988 et à 22'086 fr. pour la période fiscale 1989-1990. Ainsi, l'importance et la nature des reprises liées aux frais de véhicules ne résultent pas d'une seule mauvaise appréciation de la part privée du recourant mais proviennent de la découverte d'informations et de faits nouveaux que seul le contrôle fiscal a permis de d'établir, notamment la présence de véhicules de collection et d'une voiture particulière réservée à l'usage de l'épouse du recourant. Les conditions d'une révision des taxations définitives concernant les éléments repris sur les frais de véhicules sont réalisées à l'exception toutefois de la part privée concernant le véhicule du recourant X. \_\_\_\_\_, qui avait annoncé la somme de 2'400 fr. Ce poste ne peut donc faire l'objet d'une révision des taxations définitives pour les périodes 1987-1988 et 1989-1990. cc) Les recourants contestent également la proportion des frais de chauffage à charge de l'entreprise et l'estimation des ristournes qui ne font pas l'objet d'une attestation du fournisseur. Mais ces éléments ont aussi été découverts dans le cadre du contrôle fiscal, lequel a permis d'établir que la totalité des frais de chauffage de la villa des recourants étaient inclus dans les charges de l'entreprise alors que seul un bureau d'une dizaine de mètres carrés était utilisé pour des besoins professionnels et chauffé. En ce qui concerne les ristournes, qui n'étaient pas déclarées, seule l'enquête ouverte pour soustraction fiscale a permis de déterminer leur existence et leurs montants; une révision des taxations définitives se justifie aussi pour ces

postes. 3. Au fond, les recourants contestent essentiellement l'importance des reprises sur les frais de véhicules, les frais de chauffage de leur villa et l'estimation des ristournes qui ne font l'objet d'aucune attestation des fournisseurs. a) Selon l'art. 20 al. 1 LI, tout revenu, même accessoire, provenant d'une activité dépendante ou indépendante, est imposable. Il s'agit notamment du revenu des activités indépendantes (commerce, industrie, métiers), tenant compte des prélèvements de l'exploitant à des fins privées (let. b). L'art. 24 LI exclut expressément la déduction des dépenses que le contribuable consent pour son entretien et celui de sa famille (arrêt FI 97/157 du 9 décembre 1999). b) Il résulte de ces dispositions que seuls les frais de véhicules nécessités par les besoins de l'exploitation commerciale peuvent être déduits du revenu imposable, à l'exclusion de ceux concernant les véhicules que le contribuable et sa famille servent aussi à des fins privées, ainsi que ceux concernant les véhicules qui ne font pas partie de la fortune commerciale. aa) En ce qui concerne les voitures de collection du recourant, il s'agit de d'une Austin Healey 3000 MK, d'une MG MGA 1600 HDR et d'une MG MK 3000 (lettre de l'ACI du 29.9.1998). Il est admis que ces voitures font partie de la fortune privée du contribuable et l'ensemble des frais concernant ces véhicules ne peut être déduit du revenu de l'entreprise d'électricité. L'autorité intimée a effectué une estimation des dépenses fixes (assurances taxes) à défaut de comptes précis du contribuable; elle a retenu une somme de 800 fr. par an pour chaque véhicule de collection, ce qui correspond à une somme totale de 2'400 fr. pour les trois véhicules. Les recourants estiment que ce montant serait trop important sans toutefois apporter des preuves concrètes démontrant que le coût effectif provoqué par ces véhicules était inférieur. Les factures produites après l'audience montrent que les frais d'assurance et les taxes s'élèvent à 6'618.50 fr. avec les autres véhicules munis des mêmes plaques interchangeable; la reprise de 2'400 fr. correspond à une proportion de 36%; sans compter les frais d'essence pour les 3000 km. effectués avec ces voitures de collection; il faut donc admettre que le montant forfaitaire de 800.- fr. par an et par véhicule est proche des frais fixes effectifs; il doit donc être maintenu. L'autorité intimée ajoute encore aux frais forfaitaires, les autres frais d'entretien ou de réparation des véhicules de collection, qui ne peuvent non plus être déduits du revenu de l'entreprise; ces frais s'élèvent à 1241.- fr. pour la période fiscale 1989-1990, à 833 fr. pour la période fiscale 1991-1992, à 3'063 fr. pour la période fiscale 1993-1994 et à 1462 fr. pour la période fiscale 1995-1996. Une reprise se justifie aussi sur ces montants. bb) Les recourants critiquent l'estimation de la part privée à 4'200 fr., par an pour les véhicules utilisés par chacun d'eux, ce qui correspond à une somme de 700 francs par mois pour les deux véhicules. Ils estiment que ces montants seraient surévalués notamment en raison du fait que ces voitures ne seraient que peu utilisées pendant l'année. Le kilométrage annuel privé atteindrait en tout et pour tout à 7'000 km. l'an selon la lettre des recourants du 24 juillet 2000. Mais les recourants n'apportent pas d'éléments concrets à l'appui du recours pour démontrer que cette estimation des parts privées serait excessive. Le tribunal doit constater que les véhicules en cause font partie d'une catégorie élevée (Opel Monza, Manta, Rekord, Oméga et Audi Quattro), qui implique des frais relativement importants. Une directive de l'Administration fédérale des contributions propose le mode de calcul suivant des parts privées aux frais de véhicule. Pour un véhicule dont le prix catalogue s'élève à 45'000 fr. - comme l'Audi Coupé - et qui parcourt 10'000 km par année dont 5'000 km à titre privé, la part privée est estimée à 6'000 fr. par année; et à 5'250 fr. par an pour un véhicule dont le prix catalogue s'élève à 37'000 fr., comme l'Opel Oméga, pour le même kilométrage. Le montant retenu de 4'200 francs tient compte du nombre plus réduit de kilomètres effectués à titre privé selon les indications

données par les recourant (7000 km.); il ne semble donc pas surévalué et il peut être maintenu. Il faut rappeler que pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990, qui ont fait l'objet de taxations définitives, les conditions d'une révision ne sont pas remplies pour une nouvelle appréciation de la part privée déjà déclarée par le recourant A.\_\_\_\_\_. Il y a lieu de relever encore que pour la période fiscale 1989-1990, l'autorité intimée a déduit des reprises la part privée déjà mentionnée dans la déclaration en retenant la somme de 3'600 fr. par an alors que seul le montant de 2'400 fr. avait été inscrit dans la déclaration d'impôt de cette période (la somme de 3'600 fr. apparaît seulement dans les déclarations depuis la période fiscale 1991-1992). cc) Les recourants critiquent aussi les reprises sur les frais d'entretien de véhicules non justifiés. Les montants retenus à ce titre sont les suivants : 1'983 fr. pour la période fiscale 1987-1988, 8'045 fr., pour la période 1989-1990, 4'7027 fr. pour 1991-1992, 6266 fr. pour 1993-1994 et 170 fr. pour 1995-1996, soit un total de 21'191 fr. sur les cinq périodes fiscales en cause. Si ce montant peut paraître relativement important par rapport aux parts privées reprises (50'400 fr. sur 10 ans), il doit être mis en relation avec la totalité des frais de véhicules que l'entreprise a voulu déduire de son revenu dans ses déclarations d'impôt, qui s'élève à plus de 300'000 fr. pendant cette période, y compris les frais de leasing. Il est vrai que la part privée estimée à 4'200 fr. pour le recourant et pour son épouse devrait en principe comprendre tous les frais d'entretien ou de réparation provoqués par l'utilisation privée. Mais les frais non justifiés doivent être repris non pas en raison d'une éventuelle affectation privée, mais parce qu'ils ne sont pas établis par pièces et que leur réalité n'est pas prouvée. Il appartenait en effet au recourant de conserver toutes les pièces justificatives permettant de démontrer qu'il s'agit de dépenses effectives. Les reprises ordonnées au titre de frais d'entretien non justifiés doivent donc être maintenues. c) La reprise concernant les frais de chauffage doit également être examinée par rapport aux principes posés à l'art. 20 LI selon lesquels les résultats de l'entreprise du recourant ne peuvent être grevés de dépenses privées. Or, selon les explications données par le contrôleur fiscal à l'audience, la somme de 1'860 fr. correspondant aux frais de chauffage de la villa des recourants, était déduite du revenu de l'entreprise chaque année alors que seule une pièce d'une dizaine de mètres carrés était utilisée par l'entreprise et effectivement chauffée. En admettant une participation aux frais de chauffage de l'entreprise de 600 fr. par an, l'autorité intimée limite la reprise au tiers des frais de chauffage privés des recourants en acceptant ainsi qu'ils soient déduit des résultats de l'entreprise. Cette appréciation ne peut être critiquée par le tribunal dès lors que la surface du bureau chauffé est vraisemblablement inférieure au tiers de la totalité des surfaces chauffées de la villa. d) En ce qui concerne les ristournes non attestées, les recourants n'ont produit pendant l'enquête aucune attestation de l'entreprise G.\_\_\_\_\_ AG pour les années de calcul 1985, 1986, 1992 et 1993, ni de l'entreprise Trolliet pour l'année 1985. L'autorité intimée a effectué une moyenne des ristournes versées les autres années selon les attestations produites pour déterminer le montant probable des sommes encaissées. La moyenne des ristournes versées par l'entreprise G.\_\_\_\_\_ AG pendant les années de calcul 1987 à 1992 et 1994, s'élève à 2506 fr. et cette somme a été reprise pour les années de calcul 1985, 1986, 1992 et 1993. Le recourant a cependant produit en cours de procédure un décompte de G.\_\_\_\_\_ AG mentionnant le versement d'une ristourne de 1202 fr. 40, pour l'année de calcul 1993, puis, une lettre de l'entreprise G.\_\_\_\_\_ du 20 juillet 2000 indiquant qu'elle ne disposait plus d'archives pour les années 1985 et 1986. Il a encore précisé dans sa lettre du 24 juillet 2000 qu'il n'était pas en relation contractuelle avec l'entreprise à cette époque. Le tribunal ne peut cependant déduire de cette situation qu'aucune ristourne n'a été versée pendant ces années.

Le recourant a en effet régulièrement touché chaque année des ristournes de ses principaux fournisseurs et il ne donne aucune explication plausible sur l'absence de ristourne pendant les années en cause. L'absence de relation contractuelle avec l'entreprise G. \_\_\_\_\_ AG avant 1987 aurait en effet dû être signalée dès l'ouverture de l'enquête, ou en tous les cas lorsque l'administration réclamait les pièces concernant cette période. Il est vrai que la lettre de G. \_\_\_\_\_ AG du 20 juillet 2000 signale qu'elle ne dispose plus de documents archivés datant de 1985 et 1986. Mais au moment où l'enquête en soustraction fiscale a été ouverte (1992), l'entreprise G. \_\_\_\_\_ AG conservait très vraisemblablement des archives permettant de confirmer l'absence d'un versement de ristournes pour ces périodes et elle détient probablement encore l'attestation qui manque pour 1992. Les mêmes observations s'imposent pour la ristourne de l'entreprise Trolliet estimée à 479 fr., pour l'année de calcul 1985. Ainsi, le versement de ristournes pendant les années de calcul est fortement probable et à défaut de preuves contraires des recourants, les reprises se justifient sous réserve du montant de la ristourne effectivement versée par G. \_\_\_\_\_ AG pour l'année 1993. Enfin, le tribunal estime que les ristournes d'C. \_\_\_\_\_ de 1993 (4'198 fr.) et 1994 (3476 fr.) portées en déduction de factures ne peuvent faire l'objet de reprises, car seuls les montants effectivement payés sur ces factures ont pu être portés dans les charges du compte de pertes et profits. On ne peut donc parler d'un revenu caché ou non comptabilisé et les reprises sur ces ristournes ne se justifient pas. 4.

Les recourants contestent aussi les amendes prononcées à leur encontre. Ils estiment ne pas avoir agi de manière fautive; en particulier, ils considèrent n'avoir pas cherché à soustraire des éléments imposables à l'autorité de taxation. 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; 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 précédentes (al. 2 let b). Dans le premier cas, une majoration de 10% est opérée sur les éléments soustraits et 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 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 ainsi 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, même si une taxation définitive est intervenue dans l'intervalle; enfin, si la soustraction est découverte ultérieurement, mais avant la taxation définitive, une amende sera prononcée pour tentative. 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), soumise à la loi sur les contraventions du 18 novembre 1969 (LC); cette loi prévoit à son art. 4 que les dispositions générales du code pénal (art. 1 à 110) font règle pour les contraventions réprimées par la législation cantonale; l'art. 6 LC précisant que la contravention est en principe punissable même quand elle est commise par négligence. Cependant, l'art. 2 al. 2 let. a LC précise 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 de l'art. 128 LI qui sont prononcées par le département (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 soustrait à l'impôt et d'autre part, qu'il élude dans ce but les obligations qui lui incombent en vertu de la loi. La soustraction n'est punissable que si le contribuable a commis une faute, en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations fiscales qui lui incombent. Lorsque le contribuable est conscient du caractère inexact ou incomplet de la déclaration, il est en général admis qu'il 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). d) En l'espèce, l'ensemble des reprises admises par le tribunal remplissent les conditions objectives de la soustraction fiscale; en effet, les recourants n'ont pas respecté les obligations fiscales qui résultent de l'art. 20 LI sur la déclaration de leurs revenus, ce qui a eu pour conséquence que l'impôt perçu était inférieur au montant de l'impôt effectivement dû. En ce qui concerne la condition subjective de la faute, le recourant A. \_\_\_\_\_, contre lequel les amendes sont prononcées, ne pouvait pas ignorer que les ristournes qu'il touchait de ses fournisseurs n'étaient pas inscrites dans ses comptes ni mentionnées dans son revenu imposable. Il devait également se rendre compte que la prise en charge de tous les frais de véhicules par l'entreprise permettait également de réduire les résultats de son activité indépendante et de diminuer dans cette mesure le montant de l'impôt dû alors que certains frais concernaient des véhicules privés d'une part et d'autre part des véhicules commerciaux utilisés à des fins privées. Le tribunal retient donc qu'il a agit avec conscience en tous les cas pour les frais de véhicule privé de son épouse et ceux des voitures de collection. En revanche, pour sa propre part privée aux frais de véhicules, indiquée à 2'400 fr., puis 3'600 fr., le tribunal admet que le recourant n'a pas cherché à tromper l'autorité fiscale et que la condition de la faute fait défaut pour ces reprises; le tribunal estime enfin que le recourant a agit avec négligence pour les autres reprises concernant notamment les frais de véhicules non justifiés, les frais de chauffage et les intérêts non déclarés. e) Il convient encore de déterminer si le montant des amendes prononcées contre le recourant est en rapport avec la faute commise (art. 128 al. 3 LI). A cette fin, le département a précisé, dans un rapport 5 août 1992, les critères à retenir : "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(...). 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 A:  
Soustraction qualifiée 1. sans collaboration 1,5 à 2 1,5 à 3,5 2 à 5 1.2. avec collaboration 1 à 1,75 1 à 2,25 1,5 à 3,5 1.3 annonce spontanée 0,5 à 1 0,75 à 1,5 1 à 2 B. Soustraction simple  
2. Intentionnelle 2.1. sans collaboration 1 à 1,5 1,25 à 2 1,5 à 2,5 2.2. avec collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 1 à 2 2.3. annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 3. Négligence grave 3.1. sans collaboration 0,75 à 1,5 1 à 1,75 1 à 2 3.2. avec collaboration 0,4 à 1 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 3.3. annonce spontanée 0,3 à 1 0,4 à 1 0,5 à 1,25 4. Négligence légère 4.1. sans collaboration 0,5 à 1,25 0,75 à 1,5 0,75 à 1,75 4.2. avec collaboration 0,3 à 1 0,4 à 1,25 0,5 à 1,5 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 (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). f) En l'espèce, seules les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 ont fait l'objet de taxations définitives et peuvent entraîner le prononcé d'une amende pour soustraction consommée au sens de l'art. 128 al. 2 let. b LI. Le rapport entre les éléments soustraits et la totalité du revenu imposable est inférieur à 20% (10% pour la période 1987-1988 et 14% pour 1989-1991) de sorte que la soustraction peut être qualifiée de légère. Par ailleurs, la collaboration du recourant au rétablissement de sa situation fiscale ne peut être qualifiée de bonne mais elle ne peut non plus être totalement exclue. Selon la directive de l'administration, pour une soustraction légère intentionnelle, le coefficient de l'amende est de 1 à 1.5 de l'impôt soustrait sans collaboration du contribuable et de 0.5 à 1.25 avec collaboration du contribuable. Il est en outre de 0.5 à 1.25 en cas de négligence légère sans collaboration et de 0.3 à 1 avec collaboration. L'autorité intimée a retenu des coefficients de 0.66 et 0.6 relativement peu élevé, mais qui tiennent compte ainsi de l'absence de soustraction fiscale pour la reprise sur la part privée des frais de véhicule du recourant. Ces coefficients correspondent à des amendes de 7'400 fr. pour la période fiscale 1987-1988 et de 7'100 fr. pour la période fiscale 1989-1990. Si le coefficient appliqué au recourant se justifie par rapport aux éléments retenus par l'autorité intimée, il faut relever encore qu'elle n'a pas tenu compte de la situation personnelle actuelle du recourant. Ce dernier est en effet

proche de l'âge de la retraite et il va probablement réduire ou cesser toute activité pour des raisons de santé. Dans ces conditions, il se justifie de retenir un coefficient d'environ 0.4 et de fixer ainsi le montant des amendes à 4'000 fr. pour la période fiscale 1987-1988 et à 4'500 fr. pour la période fiscale 1989-1990. En revanche, la pénalité de 10% appliquée aux périodes 1991-1992 à 1995-1996 aux ristournes essentiellement, correspond à un supplément d'impôt relativement modeste inférieur à 1000 fr. pour la période fiscale 1991-1992 où elle est la plus importante. B Recours concernant l'impôt fédéral direct.

5. En droit fédéral, le tribunal est également tenu d'appliquer le droit d'office sans être lié par les moyens ou 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 périodes de taxation en cause, il convient aussi 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 calcul de l'impôt 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) 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 dispositions 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 et non pas dès l'entrée en vigueur de la loi fédérale. 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 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 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 2). 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 la prescription absolue arrive à échéance le 1er janvier 2004, et 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 ainsi 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 de 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, par l'application des 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 par 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, il convient de retenir le délai de 15 ans 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, 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 fixe le point de départ du 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; en revanche, si la clôture définitive de la procédure intervient plus d'une année après la fin 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 a prononcé des amendes pour soustraction consommée en rapport avec les périodes fiscales 1987-1988 à 1991-1992 et pour tentative de soustraction en ce qui concerne les périodes 1993-1994 et 1995-1996. L'arrêté fédéral, qui prévoit la possibilité de procéder à des taxations provisoires (art. 114 al.

4 AIFD), ne fixe pas de règles comparables à celle de l'art. 98 LI selon lesquelles la taxation provisoire devient automatiquement définitive après l'écoulement d'un certain délai. Les taxations des périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996 ont donc conservé leur caractère provisoire. aa) Pour la prescription applicable à la contravention de soustraction consommée, le délai de cinq ans fixé par l'art. 134 AIFD pour engager la procédure a été respecté par l'envoi de l'avis d'ouverture de l'enquête, le 10 décembre 1992; le délai de la prescription absolue de 15 ans arrive seulement 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 délais de prescription applicables à la tentative de soustraction, 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) est plus favorable au contribuable. Ce délai arrive à échéance le 1er janvier 2000 pour la période fiscale 1993-1994 qui fait l'objet d'une amende pour tentative de soustraction et il a été respecté par les mesures d'instruction qui étaient en cours à l'issue de cette période. 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. Ce délai commence à courir à la date de la notification de la décision attaquée, le 1er décembre 1997; il arrive ainsi à échéance le 1er décembre 2003 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 de 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 prévoit pas la possibilité de réviser les décisions de taxation en force et définitives; mais cette faculté avait été admise par le Tribunal fédéral comme un droit déduit de l'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 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 lie la procédure de répression de l'infraction à celle de la perception de l'impôt soustrait, ce qui résulte 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 a 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) En l'espèce, les reprises d'impôt ordonnées pour les périodes fiscales 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992, qui ont fait l'objet de taxations définitives, sont donc subordonnées à la réalisation de tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale. En revanche, les décisions de taxations provisoires des périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996 peuvent faire l'objet d'un réexamen complet et d'une nouvelle appréciation lors de la taxation définitive. 7.

Il convient de déterminer si tous les éléments constitutifs de la soustraction fiscale sont réalisés pour déterminer si les reprises concernant les périodes 1987-1988 à 1991-1992 se justifient. 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 (...) 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 apparaîtrait, 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) 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 la tentative de soustraction en prévoyant que celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni de l'amende. c) 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, il faut 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 enfin, 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. e) Il convient donc d'examiner tout d'abord si les conditions objectives de la soustraction sont réalisées, c'est-à-dire si la violation d'une obligation fiscale a entraîné une taxation insuffisante par rapport aux exigences de l'arrêté fédéral. aa) Selon l'art. 21 AIFD, l'impôt se calcule sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recettes (al. 1). L'art. 22 al. 1 let. a AIFD précise que les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu sont déduits du revenu brut. Il s'agit des dépenses immédiates et directes faites pour obtenir le revenu imposable et pour maintenir la source de revenu, qui correspondent en principe aux frais généraux autorisés par l'usage commercial au sens de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD ( H. Masshardt et F Gendre , Commentaire IDN 1980, p. 140-141). bb) 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, les reprises concernant les dépenses qui ne peuvent être assimilées aux frais généraux au sens de l'art. 22 al. 1 let. a AIFD se justifient car elles concernent des frais de nature privée grevant à tort les résultats de l'entreprise. En particulier, tous les frais de véhicules privés pris en charge par l'entreprise ou qui n'étaient pas justifiés ne pouvaient être déduits du revenu imposable. En déduisant du revenu des frais et dépenses qui n'entraient pas dans la catégorie des frais généraux, la taxation effectuée était inférieure aux exigences de l'arrêté. Les ristournes non comptabilisées font aussi partie des revenus non déclarés, à l'exception de celles d'C.\_\_\_\_\_ qui ont été portées en déduction de factures pour les années de calcul 1993-1994. Les conditions objectives de la soustraction fiscale sont donc remplies. e) Il convient ensuite de déterminer si l'élément subjectif de la faute est rempli. La condition de la faute ou de la culpabilité, c'est à dire de l'intention ou de la négligence, doit s'analyser 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. 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 usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (al. 3). aa) 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. Elle 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). 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). 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). bb) 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). Ainsi, 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. 8**

mai 1998 en la cause A.X. c/ canton de Berne traduit à la RDAF 1999, 543). cc) Il se pose encore la question de savoir si l'application des dispositions générales du code pénal (art. 333 CP) permet de sanctionner la tentative de soustraction fiscale par négligence. Selon l'art. 333 al. 3 CP, 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, réprime la tentative de soustraction commise par négligence. f) En l'espèce, l'existence d'une faute du contribuable a été établie en droit cantonal pour les reprises en cause à l'exception de celle portant sur la différence entre la part privée aux frais de véhicules annoncée par le recourant et l'estimation de la part privée effectivement reprise par l'autorité intimée. Pour ces montants, la condition subjective de la faute fait défaut et la taxation définitive ne peut être modifiée sur ce point pour les périodes

fiscales 1987-1988 à 1991-1992. La décision attaquée tient compte de cet aspect car le montant des reprises sur les frais de véhicules pour l'impôt fédéral ne comprend que la part privée aux frais de véhicule de l'épouse du recourant pour ces trois périodes fiscales. Quant aux autres reprises, elles remplissent toutes les conditions de la soustraction fiscale, étant rappelé que seule la négligence est retenue pour les frais de véhicule non justifiés, pour les reprises sur les frais de chauffage et les autres soustractions non contestées par le recourant (consid. 4d ci-dessus) . 8.

Il reste encore à déterminer si le montant des amendes mises à la charge des recourants se justifie. a) L'art. 129 al. 1 AIFD prévoit une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait; Un barème, établi en 1958 et révisé en 1987, fixe les coefficients par rapport au montant soustrait en fonction de la proportion 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% 100% de plus de 10 % jusqu'à et y compris 20% 110% de plus de 20 % jusqu'à et y compris 30% 120% de plus de 30 % jusqu'à et y compris 40% 130% de plus de 40 % jusqu'à et y compris 50% 140% de plus de 50 % jusqu'à et y compris 60% 150% de plus de 60 % jusqu'à et y compris 70% 160% de plus de 70 % jusqu'à et y compris 80% 170% de plus de 80 % jusqu'à et y compris 90% 185% de plus de 90 % 200% max. 400% b) 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 si la soustraction consommée avait été commise intentionnellement, ce qui détermine un minimum de l'amende au deux tiers du tiers du montant que le contribuable avait l'intention de soustraire. c) 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 RDAF 1999, p. 555). d) En l'espèce, l'autorité intimée a retenu pour les trois premières périodes fiscales qui ont fait l'objet d'une soustraction consommée des coefficients d'amende de l'ordre de 0.8. Ce coefficient, montre que l'autorité intimée a opéré une réduction du coefficient de 1 prévu par l'art. 175 al. 2

LIFD. Le montant de ces amendes reste toutefois relativement élevé compte tenu de la situation personnelle et professionnelle du recourant A.\_\_\_\_\_. Proche de l'âge de la retraite, le recourant va cesser son activité commerciale dont les résultats ont fortement baissé lors de la dernière période fiscale et il a fait état d'ennuis de santé lors de la dernière audience. Le tribunal estime qu'il convient donc de réduire encore le coefficient d'amende à 0.5 pour tenir compte de ces circonstances. Ainsi les prononcés d'amendes doivent être réduits de 3'700 fr. à 2'300 fr. pour la période fiscale 1987-1988, de 4'500 fr. à 2'800 fr. pour la période fiscale 1989-1990 et de 5'600 fr. à 3'500 fr. pour la période fiscale 1991-1992. En revanche, pour les deux dernières périodes fiscales, l'administration a appliqué un coefficient bas pour tentative, en tenant compte du fait que seule une partie des soustractions était intentionnelle et l'autre, commise par négligence, ne pouvait donner lieu à une contravention. Il convient donc de maintenir le montant de l'amende prononcée pour la période fiscale 1993-1994 (coefficient de 0.18). La décision concernant la période fiscale 1995-1996 doit enfin être annulée avec le prononcé d'amende pour tenir compte du montant de la ristourne de G.\_\_\_\_\_ AG effectivement versée en 1993 et déduire les ristournes d'C.\_\_\_\_\_ AG, qui ont été comptabilisées en déduction de factures sur les fournitures de la même société. 9.

Ainsi, il résulte des considérants qui précèdent que le recours n'est que partiellement admis. La décision concernant les taxations définitives en droit cantonal et fédéral de la période fiscale 1995-1996 est annulée et de dossier renvoyé à l'autorité intimée afin de déduire des reprises les ristournes versée par C.\_\_\_\_\_ en 1993 et 1994 et de tenir compte du montant effectif de la ristourne versée par G.\_\_\_\_\_ AG pour l'année de calcul 1993. La décision fixant le montant des amendes pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990 est réformée pour appliquer un coefficient d'amende réduit à 0.4 pour l'impôt cantonal et communal, ainsi que celle fixant le montant de l'amende en impôt fédéral pour les périodes fiscales 1987-1988 à 1991-1992 afin d'appliquer le coefficient d'amende de 0.5. Enfin, la reprise effectuée en droit cantonal sur la part privée du recourant A.\_\_\_\_\_ aux frais de véhicules se peut être admise pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990. Au vu de ce résultat, il convient de fixer l'émolument de justice à la charge des recourants à 2'000 fr. (art. 55 al. 1 LJPA).

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