

VD_OMNI FI.1998.0045 vom 6. März 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-03-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0045

FR: VD_OMNI FI.1998.0045 du 6 mars 2001

IT: VD_OMNI FI.1998.0045 del 6 marzo 2001

Regeste

c/ACI | Il apparaît au cours d'une procédure en soustraction que le contribuable ne s'est trouvé sans emploi que durant une période de cinq mois, soit une période insuffisante pour requérir une taxation intermédiaire. Révision des taxations intermédiaires accordées pour chômage de longue durée. Soustraction consommée.

Erwägungen

E. 15

mars 1995), cette règle exige seulement que la procédure de révision soit entamée dans le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. Par faits nouveaux, on entend ici des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (*nova reperta*). Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les articles 136, notamment lit. d, et 137, notamment lit. b, OJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 et ss; références citées; v. aussi, Pierre Moor, Droit administratif, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991 nos 1300 et ss; v. aussi, Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 1 et ss). Entre autres conditions, il faudrait par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; selon Moor, ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amenés à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (*ibid.*, p. 230; v. en outre plus généralement sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 96-97). On rappellera par ailleurs que la LI distingue l'hypothèse de la révision (que l'on peut appeler rappel d'impôt, lorsqu'elle intervient en défaveur du contribuable), de celle de la soustraction d'impôt. A l'inverse de l'AIFD, qui, comme on le verra ci-dessous, ne permettait pas à l'autorité fiscale de revenir sur une taxation définitive hormis la constatation d'une soustraction (v. FI 96/053, déjà cité), cette solution est également consacrée par la LIFD (v. notamment art. 151 ss LIFD, qui ne présuppose plus l'existence d'une faute; v. au surplus sur ce point Hugo Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in Archives 61, 447 ss., spéc. p.

453 s.; v. aussi Thomas Meister, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung*, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, no 26, dans lequel est rappelé le système mis en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD). c) S'agissant du droit fédéral, on admet que la révision des taxations, quand bien même elle n'est pas prévue par l'AIFD, est possible en application des art. 136 ss OJF, par analogie. La jurisprudence a retenu cette solution en considérant que la possibilité de procéder à une révision découle de la garantie de l'art. 4 ancienne Cst; elle a donc limité celle-ci aux cas de révisions opérées en faveur du contribuable. Au contraire, elle a exclu la voie de la révision en défaveur du contribuable, à défaut de base légale, sauf en cas de soustraction; les arrêts du Tribunal fédéral qui retiennent cette solution la fondent sur l'art. 129 al. 1 AIFD, seule disposition en effet à prévoir le rappel d'impôt (dans ce sens Archives 52, 454, spécialement p. 457 s. et références citées). En vigueur depuis le 1er janvier 1995, la LIFD prévoit, à son article 151 al. 1, le rappel d'impôt, notamment "lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète (...)" . Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus exclusivement de la commission d'une infraction. 2. L'autorité intimée fait, dans le cas d'espèce, valoir deux motifs lui permettant de revenir sur les taxations définitives qui ont été notifiées aux recourants pour les périodes fiscales 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996; ces derniers motifs seront examinés de façon successive. a) L'autorité intimée a tout d'abord considéré qu'X. _____ avait exercé, de mai à décembre 1993, une activité lucrative dépendante au sein de C. _____ et avait, à ce titre, perçu un revenu de 56'000 francs (8 mois x 7'000 fr.). Or, ce montant ne figurant pas dans la déclaration d'X. _____ relative à la période 1995-1996 (années de calcul 1993-1994), une reprise a été opérée à due concurrence, en complément du revenu imposable déclaré par celui-ci. Le recourant soutient que, durant toute la période ici en cause, il effectuait ses activités dans le bureau mis à sa disposition, pratiquement à titre gracieux vu ses difficultés, par B. _____ SA à Morges. Or, on relève qu'il a également indiqué dans la procédure qu'il disposait d'un bureau dans les locaux de C. _____, à Thônex/GE, qu'il avait du reste garni de son propre mobilier, et y avait apporté son propre ordinateur. Au demeurant, il semblait à cette époque avoir plusieurs bureaux en même temps en des endroits différents. Il s'est borné à indiquer que, durant la période considérée, il tentait de développer une activité de courtage et d'intermédiaire en matière commerciale. aa) La question de savoir si X. _____ a exercé son activité pour le compte de C. _____ dans le cadre d'un contrat de travail ou de façon indépendante peut cependant demeurer indécise; l'essentiel est en effet de déterminer si les sommes perçues à ce titre par le recourant doivent être qualifiées de revenu imposable, auquel cas la reprise opérée serait justifiée. Or, le recourant fait observer sur ce point que les montants qu'il a reçus s'inscrivent dans le cadre des obligations contractées par C. _____ à l'article 2 de la convention du 10 mai 1993; en effet, C. _____ s'est engagée à hauteur d'US\$ 25'000.-- pour une durée maximale de six mois. En audience, le témoin D. _____ a indiqué que la somme en question avait finalement été versée sur huit mois, de sorte que, de mai à décembre 1993, X. _____ avait reçu au total 56'000 francs de C. _____. Pour le témoin, on ne saurait toutefois considérer qu'il s'agit là d'honoraires, mais d'un acompte versé à X. _____ en vue de la création de la future société. bb) Même si l'on suit les explications du témoin *****, il n'est pas douteux que cette somme doit être considérée comme faisant partie du revenu imposable d'X. _____. On rappelle sur

ce point qu'en droit fiscal suisse, on entend par revenu l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (v., parmi de nombreux auteurs, Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 301, références citées). Cette théorie, dite de l'accroissement de la fortune nette, se retrouve notamment aux articles 7 al. 1 LHID, 16 al. 1 LIFD, de même qu'à l'art. 20 al. 1 LI. Il ressort de cette déposition qu'initialement, le montant de 56'000 fr. avancé par C._____ devait être affecté au développement de la future société dont les deux partenaires étaient censés devenir actionnaires à parts égales; en contrepartie de ce versement dont il a régulièrement été crédité, il s'agissait pour X._____, toujours selon le témoin, d'investir dans cette future société, en d'autres termes de travailler pour elle. Du reste, si cette dernière société avait été constituée, cette avance aurait dû être traitée de façon comptable en tant que prêt de C._____ à la nouvelle société, en vue de lui permettre de développer ses propres affaires. La cause de ces versements réside par conséquent exclusivement dans la rémunération de l'activité qu'X._____ a déployée pour la réussite du projet commun; du reste, on observe que celui-ci, une fois avorté le projet de partenariat, n'a pas été exposé au remboursement par C._____ de ce montant. cc) Le contribuable doit pouvoir disposer effectivement de ce revenu pour que ce dernier reflète sa capacité contributive réelle; c'est donc à partir du revenu net que sera calculé l'impôt. Dès lors, on ne tient notamment pas compte, dans l'appréciation de ce revenu net, des dépenses nécessaires à son acquisition que le contribuable est autorisé à déduire (v., outre Rivier, op. cit., p. 303, Ernst Käzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, Basel 1982, I. Teil, ad art. 22 al. 1 lit. a AIFD, n° 23, p. 511). Le recourant soutient avoir été exposé à des frais dans l'exercice de cette activité; or, durant cette période, on relève en effet qu'il a perçu au total 91'887 fr. 40, soit 56'000 francs auxquels viennent s'ajouter 33'887 fr. 40 de remboursement de frais. Il appert en effet des documents versés au dossier que C._____ a traité de façon distincte les frais remboursés à X._____ et les versements mensuels et réguliers à celui-ci de 7000 francs. De la déposition d'D._____, directeur de C._____, on retient du reste qu'X._____ était, en sus des acomptes de 7'000 francs par mois dont il était gratifié, défrayé, dans la mesure où tous ses frais lui étaient remboursés. Dans ces conditions les montants qu'X._____ a retirés de l'activité exercée de mai à décembre 1993, ce dans le cadre d'un partenariat en vue de la création d'une société future, donc d'un contrat de société simple sont de toute façon imposables dès lors qu'ils apparaissent comme le revenu d'une activité lucrative; en effet, les frais engagés par le recourant en vue de la réalisation de ce partenariat lui étaient remboursés sous une autre rubrique. Dès lors, le montant de 56'000 fr., qui n'a pas été annoncé, doit être repris au même titre qu'un salaire non déclaré. La reprise opérée par l'ACI doit en effet être confirmée tant en impôt fédéral direct qu'en impôt cantonal et communal, vu l'absence de ce montant dans la déclaration relative à la période 1995-1996, taxée entre-temps de façon définitive, faut-il le rappeler. b) En second lieu, l'ACI a considéré qu'Alexandre X._____ avait perçu, dans le cadre d'une activité indépendante exercée de façon accessoire, un revenu de 51'006 francs pour divers mandats effectués en Tunisie, en Libye, en France et en Espagne pour le compte de la société portugaise F._____. aa) A ce sujet, le recourant a toujours soutenu que ces montants représentaient effectivement le remboursement des dépenses auxquelles il a été exposé dans le cadre de son activité de représentant commercial indépendant. A cela l'ACI objecte, d'une part, qu'il est douteux qu'à cette époque Alexandre X._____ ait effectivement eu les moyens de

financer l'autre moitié, celle censée être à sa charge, des dépenses effectivement engagées, d'autre part, que ces montants n'apparaissent pas dans la comptabilité produite par le recourant. Enfin, elle constate qu'aucun justificatif probant de ces frais n'a été produit. Dans ces conditions, l'ACI voit, dans ce montant de 51'006 fr., un revenu non déclaré de l'activité lucrative indépendante accessoire du recourant, ce qui justifie, selon elle, la reprise qu'elle a opérée. Le recourant soutient au contraire qu'il a réellement été exposé en 1994 à des frais importants, justifiés, selon lui, par l'usage commercial. Il n'a, certes, ni établi de comptabilité commerciale conformément à l'art. 937 CO, ni observé les incombances prescrites aux articles 88 al. 1 LI et 125 al. 2 LIFD. Il a cependant dressé à cet effet, dans la procédure en soustraction, un décompte dont il ressort qu'en 1994, il aurait engagé, dans le cadre du mandat confié par F._____, pour 33'832 fr. 05 de frais de voyage et de représentation commerciale payés hors de carte de crédit. Le recourant annonce par ailleurs pour 42'213 fr. 54 de factures payées en 1994 sur Eurocard (10'226 fr. 10) et sur Visa (32'987 fr. 44). Il revendique pour 56'637 fr. 80 de frais de téléphone, fax et de portable en 1994 (dont 14'782 fr. 70 pour C._____ et 8'470 fr. 65 sur son n° personnel; en outre, il aurait eu pour 33'384 fr. 45 de frais de communication dans le cadre de son activité indépendante). Au total, le recourant fait état de 109'430 fr. de dépenses commerciales durant l'année en question; en conséquence, on retient de ses explications qu'il estime pouvoir revendiquer la déductibilité de son revenu des pertes réalisées. bb) Postérieurement à l'audience, le recourant, déférant à l'invitation du tribunal, a dressé la liste exhaustive de toutes les dépenses qui, selon lui, correspondent au libellé de chacune des cinq factures adressées en 1994 à F._____ pour un montant total de 51'006 francs, en exécution de l'arrangement dont il est question ci-dessus. X._____ fait en outre état d'un sixième versement daté du 11 octobre 1994, d'un montant de 1'805 fr. 10 pour lequel il n'a au demeurant pas établi de facture. Le tribunal procédera donc à l'examen de toutes les dépenses dont le recourant invoque la justification par l'usage commercial à l'appui de chacun de ces cinq versements. Il se réfère sur ce point aux explications du recourant, en rappelant que celui-ci est lié, conformément au principe de la justification, par le contenu des pièces comptables qu'il a établi et sur la base desquelles il a réclamé une participation à F._____ (v. sur ce principe et ses conséquences, Chambre fiduciaire, Manuel suisse d'audit 1998, Tome I, n° 2.124, p. 17). Il doit ainsi établir, ou à tout le moins rendre vraisemblable, le fait qu'il a bien été exposé aux dépenses revendiquées; à défaut, on se demandera si ces dernières ne recouvrent pas une part privée que le contribuable n'est, de toute façon, pas autorisé à déduire. Le fardeau de la preuve de la justification commerciale des dépenses revendiquées repose sur les épaules du contribuable; ce principe est issu en fait de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit. On admet généralement que cette disposition est applicable par analogie en matière fiscale, puisque les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 90 al. 2 LI et 42 al. 1 LHID; v. Rivier, op. cit., p. 142; Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, déjà cité, ad art. 42 LHID, n° 2, p. 496). Dès lors, s'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, le contribuable doit en revanche alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (v., outre Rivier, ibid., références citées, Xavier Oberson, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, 1997, pp. 136-137). aaa) S'agissant tout d'abord de la facture n° 30061 du 30 juin 1994 de 21'700 DM (17'794 fr.), le recourant fait valoir pour 35'979 fr. 10 de dépenses auxquelles il aurait été exposé durant le mois de mai 1994 pour une représentation commerciale en Tunisie; dès lors, on exclura

d'emblée les frais engagés en juin, soit les postes nos 32 à 38 portant sur 1'235 francs. Quant aux autres postes, on relève en premier lieu que le recourant aurait avancé au total une somme de 4'000 francs de mars à mai 1994 au dénommé U._____, responsable au domicile d'une société *****. Or, pour tout justificatif, le recourant a produit une copie de la réquisition de poursuite adressée à l'office genevois compétent pour notification au précité, pièce qui évoque un prêt à ce dernier comme cause de cette créance; le lien avec F._____ est douteux. En effet, il est au domicile curieux que le recourant ait demandé le remboursement pour la totalité d'une avance qu'il aurait effectuée, lors même que la moitié devait, dans sa logique, lui être remboursée. En second lieu, le recourant revendique la remise en deux fois de 20'000 francs en argent liquide à un dénommé P._____. Or, deux constatations permettent au tribunal d'exclure toute justification: d'une part, à teneur de l'extrait produit, il ressort que le compte ouvert à l'UOB où des retraits ont été effectués ne l'a pas été à son nom et/ou celui de son épouse mais par Q._____; d'autre part, il en ressort, certes, que 10'000 francs ont bien été retirés les 22, respectivement 25 avril 1994, mais aucun document n'établit que ces sommes ont effectivement été remises au dénommé P._____, ni que ce dernier aurait un lien avec F._____. Sur ce dernier point, X._____ a expliqué en audience que le dénommé P._____ était un fournisseur du Colonel Kadhafi, Chef d'Etat libyen et qu'il fallait passer par lui pour avoir l'espoir de décrocher un contrat dans ce pays, vu son introduction. Or, ces frais sont invoqués à l'appui de la justification d'une dépense concernant une affaire tunisienne et non pas libyenne. X._____ produit par ailleurs un relevé Eurocard pour justifier l'utilisation commerciale d'un repas au Restaurant R._____, à Genève, qui lui a coûté 180 francs (n° 18) et qu'il aurait offert toujours au dénommé P._____; aucun lien avec F._____ n'est établi. Il en est de même du paiement de 2'500 francs au marchand de cigares Gérard à Genève (relevé Visa; poste n° 21) que le recourant attribue, sans le démontrer, à un cadeau offert au précité. En revanche, il est plausible que, dans le cadre de son mandat, le recourant se soit rendu à Lisbonne, ce qui tend à admettre le montant de 864 francs pour frais d'avion comme commercialement justifié (poste n° 23), à l'exception du montant de 136 francs, aucun justificatif n'étant produit (n° 24). Quant aux cinq factures de téléphones revendiquées, on voit que le compte 3'200 a trait aux cinq lignes téléphoniques suivantes: nos 021/802.26.28, 802.27.24 et 803.53.26 au nom de G._____, 021/801.14.38 et 077/23.25.71 au nom d'X._____. Les factures concernant les nos 27 à 29 ont trait à l'utilisation des trois premières lignes du 15 mars au 15 mai 1994; elles ont été réglées par poste et, dans sa correspondance du 22 octobre 1996, G._____ assure qu'X._____ a respecté l'accord convenu sur ce point. Par ailleurs, il ressort des explications du témoin que ses factures de téléphones ont, dans une mesure substantielle, pris l'ascenseur dès que le recourant s'est installé dans ses locaux. Pour admettre cependant le montant de 2'092 fr. 30 comme commercialement justifié, il aurait fallu, d'une part, que le recourant démontre que ces trois factures ont bien trait exclusivement à l'utilisation par lui-même de ces trois lignes à des fins exclusivement professionnelles, notamment dans le cadre de son mandat pour F._____ (ce bien qu'il ait au domicile exercé d'autres mandats), d'autre part, qu'il en a lui-même effectué le paiement, démonstration qui, en l'état, n'est pas établie. Les factures concernant les nos 30 à 31 ont trait au numéro privé d'X._____ et à l'appareil portable de celui-ci; or, l'utilisation de la première ligne à des fins exclusivement commerciales n'est pas établie et aucun justificatif ne vient étayer la seconde. bbb) A l'appui de la facture n° 30'071 du 30 juillet 1994 de 3'448 DM (soit 2'842 fr. 90), X._____ invoque des frais de voyage et de représentation en Tunisie au mois de juin 1994. Comme le relève fort pertinemment l'ACI,

les justificatifs produits en relation avec ce montant font tous état de frais engagés en mars et avril 1994; au surplus, aucun ne concerne ce pays. Par surcroît, X. _____ invoque des frais de voyage engendrés par des discussions qu'il aurait eu avec le dénommé V. _____, à Vienne et à Paris; or, il a décrit en audience ce dernier comme ressortissant jordanien, lié à l'Iraq, que P. _____ lui aurait présenté; aucun lien ni avec F. _____, ni avec la Tunisie, n'est établi, contrairement au libellé de dite facture. ccc) La facture n° 30'072 du 30 juillet 1994, d'un montant de 12'795 DM (10'491 fr. 90) a trait aux frais de voyage et de représentation commerciale d'X. _____ en Libye juin 1994. Les postes nos 36 et 37 ne peuvent être admis comme commercialement justifié, faute de justificatif. Il est plausible en revanche que le recourant ait pu être exposé à des frais d'avion, mais la relation entre Malaga, d'une part, la Libye, d'autre part, RCO Ltd (cf. ddd, infra) et F. _____, par ailleurs, n'est pas établie, de sorte que la justification du poste n° 35 ne saurait être admise. Les postes nos 42 et 43 sont sujets à caution, dans la mesure où ils concernent des dépenses effectuées non pas en juin mais en juillet 1994; au surplus, ni l'affectation de dépenses en faveur du dénommé S. _____, ni même le lien, comme on l'a vu ci-dessus, entre ce dernier et la Libye ne sont établis. Enfin, s'agissant des postes 48 et 52, les remarques faites sous aaa) concernant les postes 27 à 31 valent mutatis mutandis. ddd) La facture n° 30091 du 30 septembre 1994, de 9'560 DM (7'839 fr. 20), concerne des frais de voyage et de représentation commerciale en France et en Espagne, auxquels X. _____ aurait été exposé durant ce mois-ci. On relève d'emblée que le poste n° 69, de 3'000 fr., soit des frais de voyage à Lisbonne et à Montpellier avec une délégation libyenne, ne saurait être admis dans la mesure où il n'est étayé par aucun document. Quant aux autres postes, on relève tout d'abord que le recourant associe les pièces nos 65 à 67 à un voyage à Malaga et à des dépenses qu'il aurait effectuées dans cette ville; or, la pièce n° 65 est un relevé Eurocard à teneur duquel il est question d'une dépense de 1'190 fr. en faveur d'une firme "W. _____", à Montagny, sans lien apparent avec Malaga, ni F. _____. Quant aux deux autres pièces, il est question d'une société CC. _____ qui a son siège à Malaga; le recourant a expliqué en audience que cette dernière était cliente de Z. _____ SA, laquelle était liée à F. _____. Or, il était convenu entre ces partenaires que AA. _____, par l'intermédiaire de BB. _____ SA, 18'000 tonnes de sucre en Iran; X. _____ disposait effectivement d'une procuration de BB. _____ SA à cette fin; toutefois, cette livraison n'a jamais été effectuée, la lettre de crédit n'ayant jamais été ouverte. Quoi qu'il en soit, ces deux pièces concernent des notes de restaurant de Marbella, donc des frais qui, par essence, sont de nature privée et ne peuvent être justifiés par l'usage commercial. S'agissant des postes nos 64, 70 et 71, la preuve de l'affectation commerciale de ces dépenses prétendument effectuées en faveur d'une délégation libyenne n'est pas rapportée. Quant aux postes nos 97 à 101, outre les remarques faites ci-dessus sous aaa), qui restent valables, on relève que les factures produites ont trait aux mois de septembre à novembre 1994, parfois même octobre et novembre 1994 (n° de Natel du recourant); ils ne peuvent, dans ces conditions, être admis. eee) La cinquième facture qu'X. _____ a envoyée à F. _____, n° 30092, le 30 septembre 1994, pour un montant de 12'480 DM (10'233 fr. 60) a trait à des frais de voyage et de représentation commerciale en Tunisie et en Libye en septembre 1994. Or, le poste n° 56 (cash pour la délégation libyenne), qui n'est étayé par aucune pièce, ne saurait être admis. Il en est de même des postes nos 53 à 55, 57 à 61 qui concernent des dépenses qui, d'une part, n'ont pas été engagées durant le mois de septembre et dont, d'autre part, la justification commerciale n'est pas établie. Le recourant attribue, certes, ces cadeaux divers (achats de cigares, de livres et de jouets) et ces notes de restaurants et d'hôtels à des

frais engagées en faveur d'une délégation libyenne; il n'en demeure pas moins que, par définition, ces frais sont d'ordre privé et que cette présomption n'est en l'occurrence pas renversée. Quant aux postes nos 77 à 81, les frais de télécommunication dont l'usage commercial est revendiqué ne sauraient être admis pour la simple et unique raison qu'aucune des factures produites n'a trait au mois de septembre 1994; on relève du reste que les factures concernant les postes nos 77 à 80 n'avaient du reste pas encore été établies lorsque le recourant a envoyé la sienne à F._____. fff) X._____. a en outre produit la copie d'un relevé UBS au 31 octobre 1994 dont il ressort qu'en date du 11 octobre 1994, F._____. a crédité son compte d'un montant de 1'805 fr. 10, soit la contre-valeur de 2'200 DM. Il ressort des notes de l'ACI figurant au dossier que ce montant a effectivement été pris en compte dans le total des reprises, en sus des cinq factures dont il est question ci-dessus. On ignore cependant si X._____. a délivré une facture à cet effet à sa mandante portugaise, en exécution de la convention les liant; aucun document en ce sens n'a été produit. On peut toutefois supposer que le montant de 1'805 fr. 10 représente la moitié des frais auxquels le recourant a été exposé. Comme pièce justificative, X._____. a produit une copie - très difficilement lisible au demeurant - d'une lettre de transport n° 199 4478 3056, établie par Tunis Air en dinar tunisien, dont on retient que F._____. a expédié de Tunis à Djerba, en date du 1er septembre 1994, une certaine quantité de textiles destinée à la Libye. A cela s'ajoutent deux lettres de transport établies par Air France en dollar US pour des expéditions similaires. On retire par ailleurs d'un fax que le recourant a adressé le 1er septembre 1994 au Comité général libyen pour les relations étrangères et internationales qu'à la suite apparemment d'un erreur d'Air France, 180 cartons de textiles ont été réexpédiés vers Djerba par Tunis Air, ce qui a engendré des frais supplémentaires auxquels X._____. aurait été exposé. Bien qu'aucune explication n'ait été fournie par ce dernier, là résiderait la cause de ce paiement de 1'805 fr. 10 par F._____. le 11 octobre 1994; il pourrait donc s'agir de la moitié de la contre-valeur (à 1,34 fr.) de 2'700 Dinars tunisiens, montant figurant dans la lettre de transport Tunisaire sous la rubrique "Autres frais" . Dès lors, la justification commerciale de cette dépense apparaît comme établie, ce d'autant plus que l'on n'est pas confronté ici à des frais qui, par définition, sont de nature privée. cc) Quant aux frais généraux auxquels le recourant dit avoir été exposé et dont il demande la prise en compte en expliquant avoir réalisé un revenu négatif, on relève plusieurs anomalies. S'agissant du compte 3'100, X._____. et G._____. étaient certes convenus d'un loyer forfaitaire de 200 francs en contrepartie de la mise à disposition d'un bureau au premier par le second; or, on voit, à teneur même du courrier du 22 octobre 1996 produit comme seul justificatif, que cet accord n'a jamais été honoré. dd) On retient de ce qui précède que le recourant n'a pu apporter la démonstration qu'il a bien été exposé, dans le cadre de son mandat pour F._____., à des frais justifiés par l'usage commercial, excepté à hauteur d'un montant de 864 fr. que l'on prendra en considération à raison de la moitié, dans la mesure où l'autre moitié lui a été remboursée par son partenaire portugais, auquel s'ajoute le remboursement de 1'805 fr. 10 du 11 octobre 1994, soit 2'237 fr. 10. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a opéré, quant au principe, une reprise dans la déclaration relative à la période fiscale 1995-1996, puisque les versements dont X._____. a été crédité par F._____. doivent être considérée comme le revenu d'une activité lucrative indépendante, exercée à titre accessoire, voire même principal. En revanche, cette reprise devra être ramenée et arrondie à 48'769 francs (51'006 fr. - 2'237 fr. 10), soit une correction totale, en additionnant la reprise C._____. de 56'000 fr. (cf. lit. a, supra), de 104'769 francs au lieu de 107'006 francs, comme retenu dans les décisions

attaquées. 3. Les constatations faites par l'ACI et les reprises qu'elle a opérées dans la déclaration 1995-1996 (années de calcul 1993-1994) ont une conséquence directe sur les deux périodes antérieures. On se rappelle en effet que les époux X._____ ont obtenu d'être taxés de façon intermédiaire avec effet au 1er décembre 1992, vu le chômage de longue durée revendiqué par X._____. L'ACI voit dans la soustraction qu'X._____ aurait commise en celant à l'autorité fiscale le revenu réalisé en 1993 de son activité pour le compte de C._____ et celui retiré en 1994 de son activité pour F._____, un motif de réviser en quelque sorte, au détriment du contribuable, les décisions définitives de taxation intermédiaire des 18 et 24 février 1994 relatives à l'IFD et à l'ICC, périodes 1991-1992 et 1993-1994. Pour elle, il n'y avait tout simplement pas de motif valable pour la notification de ces taxations intermédiaires, de sorte que ces dernières doivent être considérées comme étant annulées, le revenu imposable des époux X._____ étant dès lors celui initialement fixé par les décisions des 27 mai 1992 (ICC; 151'400 fr.) et 6 août 1992 (IFD; 138'200 fr.) pour la période 1991-1992 et par les décisions des 29 septembre 1993 (ICC; 138'500 fr.) et 14 février 1994 (IFD; 129'700 fr.) pour la période 1993-1994. Compte tenu toutefois de la séparation des époux X._____ à compter du 1er septembre 1994, le revenu imposable du couple durant l'année 1994 a été fixé à 135'800 fr., de janvier à août 1994, et, pour Alexandre X._____ seul, à 81'600 fr. au taux de 81'600 fr., de septembre à décembre 1994. a) Vu les art. 9 al. 2 LI et 13 al. 1 LIFD, Alexandre X._____ et Mme._____ X._____ répondent, en principe, solidairement des impôts dus par le couple au 31 août 1994; selon l'art. 13 al. 2 AIFD, la femme mariée ne répond cependant solidairement que de sa part à l'impôt total. Cela explique que des décisions séparées aient été notifiées le 27 septembre 1999 par l'ACI à Mme._____ X._____. aa) Mme._____ X._____ se plaint essentiellement de ce que la motivation des décisions qui lui ont été adressées est lacunaire; elle dit ne pas comprendre en particulier comment les rappels d'impôts ont été calculés. Il ressort pourtant clairement des décisions attaquées que ces dernières ont trait à la période de calcul du 1er décembre 1992 au 31 août 1994, soit celle touchée par les premières taxations intermédiaires notifiées au couple, soit du début du chômage de longue durée d'X._____ jusqu'à la séparation effective des époux. Au surplus, ces décisions font expressément référence à l'avis de prochaine clôture du 8 juin 1998, à l'issue duquel la recourante avait au demeurant renoncé à être entendue (cf. lettre de Me de Mestral du 10 juin 1998), et en reprennent les calculs. Il est vrai qu'à la différence des décisions notifiées à X._____ seul, les décisions du 27 septembre 1999 ne mentionnent pas les reprises opérées à la déclaration du revenu 1995-1996 de ce dernier; cela est dû au fait que ces deux reprises ne concernent que celui-ci. Or, ces reprises rétroagissent en quelque sorte sur les deux périodes antérieures, puisqu'elles font apparaître qu'en réalité, c'est peut-être à tort et en méconnaissance d'éléments clés au fisc par X._____ que des taxations intermédiaires ont été notifiées au couple. Cela étant, les décisions du 27 septembre 1999 sont opposables à Mme._____ X._____. On note aussi qu'il est quelque peu paradoxal de la part de cette dernière d'invoquer une violation du droit d'être entendu, tout en ne prenant pas part à l'audience à laquelle elle était pourtant dûment convoquée. bb) L'objet du litige soumis à la compétence du Tribunal administratif ne s'étend cependant pas à la question de savoir si Mme._____ X._____ répond solidairement du paiement du rappel d'impôt avec X._____. Dans ses dernières écritures, l'ACI a en effet précisé qu'une réclamation ayant été interjetée contre l'appel en solidarité résultant de la décision du 7 juin 1995 de la commission d'impôt, décision antérieure aux décisions dont est recours devant le Tribunal

de céans, cette question sera traitée séparément, à l'issue de la présente procédure. b) Quant au fond, le débat a trait ici aux art. 70 LI et 96 AIFD. On rappelle qu'en instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, ces dispositions prévoient une dérogation importante au principe général de l'imposition bisannuelle - système dit *praenumerando*-, selon lequel la taxation se fait tous les deux ans et, pour cette durée, sur la base du revenu annuel moyen des deux années civiles qui précèdent la période fiscale. La taxation intermédiaire tend à corriger une taxation antérieure en fonction de faits survenus en cours de période; cette dernière sera donc remplacée par une nouvelle taxation dès la date de l'événement engendrant cette taxation intermédiaire (Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 417). La taxation intermédiaire constitue cependant une exception et se trouve subordonnée à une modification durable des bases d'imposition et à l'existence de circonstances particulières dont la loi donne une énumération limitative (v. ATF 110 Ib 313; 109 Ib 11; RDAF 1990, 29; 1982, 429; 1977, 398; cf. également, Rivier, op. cit., p. 469). Dans ces conditions, l'énoncé des cas donnant lieu à une taxation intermédiaire doit être considéré comme exhaustif (v. Känzig, op. cit., ad art. 42 AIFD, n° 2); par surcroît, la modification du revenu imposable doit non seulement être durable, mais encore essentielle (v. ATF 109 Ib 12 et les arrêts cités), tout au moins en cas de cessation d'activité. aa) La taxation intermédiaire peut être requise par le contribuable lorsque se produit l'un des événements consacrés par le texte de loi, les art. 96 AIFD et 70 LI concordant, à savoir une dévolution pour cause de mort, le divorce ou la séparation prononcée par le juge, le début ou la cessation d'une activité lucrative, ainsi qu'un changement de profession. Ces deux derniers événements ont en commun le fait que l'autorité fiscale n'entrera en matière que si les bases de la taxation se sont modifiées de façon durable et essentielle au cours de la période de taxation (art. 42 AIFD; v. en outre art. 45 lit. b LIFD); cette condition réalisée, le contribuable a le droit d'être imposé selon sa nouvelle situation, pour les éléments du revenu touchés par le motif de taxation intermédiaire. Selon la jurisprudence, l'art 96 AIFD doit toutefois être interprété de façon restrictive (Archives 60, 254, cons. 3a; 57, 155; 54, 50; 53, 190). Ainsi, il y a lieu de procéder en règle générale à une seule taxation intermédiaire en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative, à savoir à l'entrée dans la vie active et en cas de cessation d'activité lucrative principale liée à l'âge ou à l'état de santé du contribuable, mais non pas déjà en cas d'augmentation ou de diminution partielle de l'activité lucrative, ni en cas de début ou de cessation d'une activité lucrative accessoire ou lorsque l'une des sources de revenu tombe (v. ATF 110 Ib 314). Selon la jurisprudence et la doctrine citées par Rivier, il y a changement de profession lorsque le genre ou le mode d'activité qu'exerce le contribuable s'est profondément modifié, soit que le contribuable ait embrassé un autre état, soit qu'à l'intérieur d'un même état, sa condition ait fondamentalement changé; peu importe que ce changement soit volontaire ou, au contraire, forcé (op. cit., pp. 471-472; v. ég. Känzig, op. cit. ad art. 42 n° 21; références citées). En règle générale, un changement de profession déterminant pour une taxation intermédiaire doit impliquer une modification quantitative importante du revenu (ATF 109 Ib 12; 101 Ib 399, cons. 2b). On admet généralement qu'il y a modification durable des bases d'imposition du revenu, lorsque le contribuable change de domaine d'activité au point qu'il ne peut plus se servir des connaissances acquises dans l'exercice de sa profession précédente ou lorsque son revenu est défini selon des critères très différents (v. arrêt FI 95/001 du 27 novembre 1996). A titre d'exemple, il a été admis à réitérées reprises que le changement de profession résultant du passage d'une condition dépendante à une condition indépendante et inversement permettait

au contribuable de requérir la notification d'une taxation intermédiaire (cf. not. Archives 43, 123; 42, 31). bb) Les modifications du revenu ne conduisent toutefois à une taxation intermédiaire que lorsqu'elles apparaissent durables, selon toute probabilité; dans sa circulaire du 17 décembre 1985 relative à l'application des articles 42 et 96 AIFD, l'Administration fédérale des contributions considère que cette condition est remplie lorsque ces modifications subsisteront vraisemblablement au moins deux ans (v. Archives 54, p. 445 et ss, not. 451). Ainsi, le début d'une période de chômage et ses conséquences en matière de taxation fiscale font l'objet d'une circulaire édictée par l'ACI (circulaire n° 25 relative aux incidences fiscales du chômage). Il y est précisé qu'une taxation intermédiaire ne se justifie que lorsque la période de chômage dure une année ou davantage (chômage de longue durée). Dans ce cas, il y a lieu de procéder le cas échéant à une taxation intermédiaire avec effet au moment de la perte d'emploi. Une nouvelle taxation interviendra pour cessation d'activité si l'intéressé reste sans emploi à l'échéance de son droit aux prestations de chômage. Il en va de même si le contribuable reprend une activité durable; l'autorité de taxation procédera alors à une taxation intermédiaire au moment de la reprise - "peu importe que cette dernière soit liée ou non à un changement de profession" (ibid., n° 2.1.4). En revanche, lorsque la période de chômage est inférieure à une année, le contribuable n'a en principe pas droit à une taxation intermédiaire, mais peut requérir différentes mesures (prolongation du délai de paiement, échelonnement, abandon des intérêts moratoires, suppression de la majoration, ibid., n° 2.1.3). En droit fédéral, selon la circulaire de l'AFC précitée, il ne sera en règle générale pas procédé, en cas d'interruption de l'activité lucrative moins de deux ans durant ou de chômage complet durant moins d'une année, à une taxation intermédiaire. La jurisprudence a également eu l'occasion de confirmer cette pratique, en ce sens qu'à moins d'un chômage complet excédant une année, une taxation intermédiaire ne se justifie en principe pas (v. StE 1996 B 63.13, Nr. 48). En somme, le chômage de longue durée est assimilé au changement de profession: l'un et l'autre donnent lieu à taxation intermédiaire à des conditions semblables parce que l'on présuppose que la perte d'emploi débouchera sur un changement de profession ou - plus exactement - sur une situation économiquement comparable à un changement de profession. Cette assimilation n'est en soi pas critiquable. Elle s'explique par le caractère précaire de la situation du chômeur qui voit ses perspectives de réinsertion professionnelle d'autant plus compromises que le chômage perdure. En outre, le changement de profession est souvent directement lié à la perte de l'emploi exercé antérieurement (voir le rapport du Conseil d'Etat du 19 mars 1993, in BGC, juin 1993, p. 788 ss). Le changement durable des bases d'imposition ne peut s'apprécier de façon correcte qu'après l'écoulement du temps requis. Cette condition présente un caractère subjectif et sa réalisation doit être appréciée au moment de la taxation; c'est donc sur la foi des déclarations du contribuable que l'autorité de taxation examine si, dans le cas d'espèce, cet élément est réuni (v. arrêt FI 94/151 du 11 décembre 1996). cc) Quant à ses effets, la cessation de l'activité lucrative donne lieu à une nouvelle mesure de l'impôt, si elle est définitive, à partir du moment où le revenu du travail disparaît; la date décisive n'est donc pas celle de la cessation de l'activité mais celle de la disparition du revenu du travail (Känzig, op. cit., ad 42 AIFD, nos 19 et 38 in fine; Ryser/Rolli, op. cit., p. 342, références citées). Tel sera le cas en particulier lorsqu'il ne résulte pas une différence extraordinaire de la comparaison entre la moyenne des revenus réalisés durant la période de calcul, soit celle suivant immédiatement la cessation d'activité, et celle de la moyenne des revenus réalisés durant la période de calcul antérieure (v. sur ce point, RDAF 1969, 16, cons. 4). c) aa) L'instruction de la présente cause a permis d'établir

qu'X. _____ ne s'est, dans la réalité, trouvé sans emploi que de décembre 1992 à mai 1993, soit les cinq mois durant lesquels la liquidation de A. _____ SA s'est déroulée. Ainsi, il apparaît que le motif sur lequel reposaient les décisions de taxation intermédiaire s'en trouve sérieusement ébranlé; en effet cette période de cinq mois de chômage n'est pas assez étendue pour justifier une taxation intermédiaire. Ainsi, contrairement à ce qui ressort du contenu des déclarations du couple pour les périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996, X. _____ n'a jamais été un chômeur de longue durée. Certes, de janvier à mars 1995, il a bénéficié de l'aide financière "Bouton d'Or" puis a exercé un programme d'occupation d'avril à décembre 1995 chez H. _____; cette situation ne lui permet cependant pas de requérir avec succès une taxation intermédiaire à compter du 1er janvier 1995, dans la mesure où il s'est procuré de la sorte un gain intermédiaire au sens de la LACI (v. sur ce point FI 97/134, du 29 décembre 1999). bb) Il resterait encore à déterminer si l'autorité intimée était autorisée à revenir sur les décisions des 18 et 24 février 1994. Dans l'arrêt FI 94/151, déjà cité, le Tribunal administratif a jugé que l'autorité fiscale ne pouvait se prévaloir du moyen exceptionnel que constitue la révision pour annuler une taxation intermédiaire définitive en raison de faits survenus après la notification des décisions (la contribuable avait dans ce cas repris une activité lucrative accessoire, contrairement aux prévisions budgétaires qu'elle avait établies et sur la base desquelles une taxation intermédiaire lui avait été notifiée). Dans le cas d'espèce toutefois, les faits sur lesquels l'autorité se fonde pour annuler les taxations intermédiaires définitives étaient déjà survenus lorsque ces dernières ont été notifiées; en effet, on a vu qu'X. _____, qui a revendiqué l'indemnité de chômage depuis décembre 1992, avait repris une activité pour le compte de C. _____ en mai 1993 déjà. Par surcroît, le cas d'espèce se distingue de l'état de fait de l'arrêt précité en ce que l'autorité fiscale s'est trouvée ici confrontée à un contribuable ayant dissimulé les revenus qu'il a retiré d'autres activités. On rappelle que l'autorité de taxation a, initialement, considéré que les conditions d'une taxation intermédiaire étaient réunies dans la mesure où il ressortait des explications d'X. _____ qu'il était devenu chômeur de longue durée à compter du 1er décembre 1992, soit depuis la faillite de l'entreprise dont il était directeur et co-actionnaire. On doit admettre que, si celui-ci avait effectivement été au chômage du 1er décembre 1992 au 1er janvier 1994, comme cela ressort du décompte de la CPCVC, joint à la déclaration du couple X. _____ pour la période 1995-1996, les décisions des 18 et 24 février 1994 eussent été justifiées. En revanche, la prise d'un emploi salarié chez C. _____ du 1er janvier au 31 mars 1994 n'aurait pas justifié, faute de caractère durable, qu'une nouvelle taxation intermédiaire soit notifiée au couple. On relève sur ce dernier point que, dans une correspondance remontant au 10 février 1994, C. _____ informait l'administration fiscale du canton de Genève de ce qu'X. _____ était salarié chez elle depuis le 1er janvier 1994. Peu importe cependant la date à laquelle la commission d'impôt en a pris connaissance, puisque le contenu de cette correspondance apparaît sans portée aucune. Il n'y a pas lieu de douter que l'ACI a découvert ultérieurement seulement la situation réelle d'Alexandre X. _____, telle qu'elle se présente à l'issue de la procédure de rappel d'impôt et en soustraction; or, cette situation eût normalement empêché le couple X. _____ d'obtenir que des taxations intermédiaires lui soient notifiées pour ce motif, les conditions consacrées par les art. 96 AIFD et 70 LI n'étant pas réunies. cc) Ainsi, on retient de ce qui précède que les motifs invoqués par l'autorité intimée à l'appui de sa décision de rappel d'impôts apparaissent déterminants. Force est de constater que l'autorité de taxation s'est fondée, par la faute du contribuable, sur un état de fait incomplet, voire inexact, en rendant ses décisions de taxation intermédiaire. Dès lors, on doit effectivement

admettre un motif de réviser de ces dernières décisions, au plan de l'impôt cantonal et communal. Au surplus, la reprise et le rappel d'impôt y relatif seront justifiés en impôt fédéral direct également (ils le sont de toute façon en impôt cantonal et communal), pour autant que l'on retienne in casu l'existence d'une soustraction; là sera l'objet du considérant suivant. 4.

X. _____ conteste en outre les amendes qui lui ont été infligées pour soustraction à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal. a) On rappellera qu'en droit fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé, d'une manière fautive, l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (cf. Archives 52, 454; 54, 660; 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée sur la base de l'art. 131 al. 2 AIFD, lequel exige un acte intentionnel. Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal, la LI n'opérant toutefois pas de distinction (entre soustraction consommée et tentative) fondée sur l'entrée en force ou non de la taxation. L'art. 128 LI consacre une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b). On ajoutera cependant que les autorités fiscales ont pour pratique, en présence d'une telle "tentative" de soustraction, de réduire l'amende à la moitié de celle qui serait prononcée en cas de soustraction consommée. Pour que les éléments objectifs de la soustraction fiscale soient ainsi réalisés, il faut tout d'abord pouvoir établir que les montants non déclarés constituent des éléments imposables et ensuite, s'agissant des personnes physiques, démontrer que ces montants sont entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. On se référera aux définitions de l'art. 18 CP pour opérer la distinction entre ces deux hypothèses. Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est rapportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faudrait alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel; cf. Archives 62, 668; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6; v. aussi Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, diss., Bern 1991, § 10 no 2.3, pp. 82-83). Au contraire, l'acte relève de la négligence si l'intéressé, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte (art. 18 al. 2 CP); l'imprévoyance est coupable, lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances ou par sa situation personnelle (al. 3). Lorsqu'on retient que le contribuable a agi par négligence, de façon consciente ou inconsciente (v. sur ce point, ATF 121 IV 249; 96 IV 99), cette circonstance peut apparaître comme un facteur de réduction de la quotité de l'amende (Behnisch, op. cit., pp. 85-86). b) Il importe de distinguer les deux situations qui se présentent dans le cas d'espèce. aa) S'agissant tout d'abord de la période 1995-1996, l'ACI voit une soustraction intentionnelle de la part d'X. _____ dans le fait d'avoir

dissimulé au fisc les revenus provenant de ses diverses activités, dont ceux provenant de son activité lucrative dépendante ou indépendante pour le compte de C. _____ depuis mai 1993, de même que ceux obtenus dans le cadre de la représentation commerciale de F. _____ en 1994. Or, l'instruction de la présente cause a effectivement révélé que durant cette période le contribuable avait dissimulé une part non négligeable - 104'769 francs - des revenus qu'il retirait de ces diverses activités. La réalisation de l'élément objectif de la soustraction ne fait donc guère de doute. Quant à l'élément subjectif, il est difficile au recourant de soutenir, au vu de l'ampleur du montant en cause, qu'il s'agit d'une simple négligence. Dans le meilleur des cas pour lui, on se trouve sans doute dans une situation proche du dol éventuel, qui est une forme de la culpabilité intentionnelle, c'est à dire celle où le contribuable remet sa déclaration en envisageant le risque qu'elle puisse être incomplète et en s'accommodant de ce dernier. Cela étant, on observe que la taxation définitive de la période 1995-1996 pour l'impôt fédéral direct a été notifiée à X. _____ le 7 février 1996, soit près de trois semaines après l'ouverture de la procédure en soustraction à son encontre. Dans une situation de ce genre, le Tribunal administratif a jugé à plusieurs reprises que, la taxation n'étant pas entrée en force au jour où une soustraction est suspectée, le comportement du contribuable était constitutif, non pas d'une soustraction consommée mais d'une simple tentative (v., notamment, arrêts FI 99/043 du 1er juillet 1999; 97/158 du 2 juillet 1998; 95/040 du 12 mars 1996). Il y aura donc lieu d'en tirer des conséquences sur la quotité de l'amende infligée au recourant et la décision attaquée devra donc être modifiée sur ce point. bb) Quant aux périodes 1991-1992 et 1993-1994, l'ACI a vu une soustraction intentionnelle de la part d'X. _____ dans le fait d'avoir obtenu des taxations intermédiaires dont il savait que le couple n'y aurait normalement pas droit. En effet, le recourant s'est contenté de déclarer les indemnités qu'il a perçues depuis décembre 1992, soit depuis que l'insolvabilité de A. _____ SA a officiellement été constatée, de l'assurance-chômage, à l'exception des autres revenus. Ainsi, le recourant s'est présenté à l'autorité de taxation en tant que chômeur de longue durée depuis le 1er décembre 1992, dissimulant le fait qu'il avait, depuis lors, repris une activité dégageant un certain revenu et que le caractère de durabilité de son changement de situation professionnelle faisait, dans ces conditions, défaut. Par surcroît, le recourant devait, pour obtenir une taxation intermédiaire avec effet au 1er décembre 1992 et être imposé sur sa nouvelle situation, déclarer d'emblée les revenus retirés de ses activités, à tout le moins celle effectuée pour C. _____. Par conséquent, les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction fiscale sont également réalisés s'agissant de ces deux périodes fiscales. c) Il reste encore à apprécier la quotité des amendes infligées à X. _____ dans le cas d'espèce. aa) S'agissant tout d'abord de l'impôt fédéral direct, on rappellera que l'art. 129 AIFD punit la soustraction consommée d'une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. A des conditions similaires, l'art. 175 LIFD, qui a remplacé, dès le 1er janvier 1995, l'art. 129 AIFD, prévoit une amende en principe équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Le tribunal a admis, en application de l'art. 2 al. 2 CP, selon lequel la loi plus favorable (lex mitior) devait être appliquée à celui qui a commis un crime ou un délit sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, que l'art. 175 LIFD était, dans ces conditions, plus favorable que le texte précédemment en vigueur (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, cons. 2 et FI 93/161 du 22 novembre 1995, cons. 1; cf., dans le même sens, Behnisch, op. cit., § 90, p. 376). Il y aurait donc lieu d'en faire application dans le cas d'espèce pour les trois périodes fiscales ici concernées. En

revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD, applicable à la taxation de la période 1995-1996, impose à l'autorité de répression de fixer, en cas de tentative de soustraction, une peine équivalant aux deux tiers de celle qui aurait infligée au cas où la soustraction eût été consommée, sans fixer aucun plafond. On rappelle que ces pénalités atteignent en l'occurrence les montants de 300, 5'600, respectivement 6'400 francs pour soustraction consommée durant les périodes 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996; chacune d'entre elles représente le 65% de l'impôt ainsi soustrait. Compte tenu des circonstances du cas d'espèce, ces amendes devront être confirmées s'agissant des deux premières périodes; elles n'apparaissent pas en effet disproportionnées au point qu'il y ait lieu de les réduire. En revanche, l'amende pour tentative de soustraction durant la période 1995-1996 sera ramenée à 4'000 francs. bb) L'art. 128 LI constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; cette disposition réprime la soustraction consommée, par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 lit. b), le montant étant fixé d'après la faute du contribuable (al. 3). Le droit cantonal ignore la distinction entre soustraction consommée et tentative, fondée, comme en droit fédéral, sur le critère de l'entrée en force de la taxation. L'art. 128 al. 2 lit. a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque, dans un tel cas, l'autorité majeure les éléments soustraits de 10% (voir sur ce point arrêts FI 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 du 17 novembre 1994, cons. 4a). Pour soustraction à l'impôt cantonal et communal, X._____ s'est vu infliger des pénalités de 600, respectivement 13'700 francs pour soustraction consommée durant les périodes 1991-1992 et 1993-1994, soit 80% de l'impôt soustrait. Ces amendes ne paraissent pas disproportionnées, compte tenu des circonstances du cas d'espèce. Enfin, les éléments soustraits à la déclaration de la période 1995-1996 ont été majorés de 10%, vu l'art. 128 al. 2 lit. a LI; il y aura lieu de modifier la décision sur ce point, conformément au considérant 2 ci-dessus, la reprise ayant été ramenée à 104'769 francs. 5. a) Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à n'admettre que très partiellement les recours d'X._____ en tant qu'ils sont dirigés contre les décisions du 25 février 1998. S'agissant de l'impôt fédéral direct, période fiscale 1995-1996, le chiffre 1 de la décision du 25 février 1998 sera annulé, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour nouveau calcul du rappel d'impôt et notification d'une nouvelle décision, conformément aux considérant 2b/dd qui précède et le chiffre 2 sera réformé en ce sens que l'amende infligée à Alexandre X._____ est ramenée à 4'000 francs; pour les autres périodes, dite décision est au surplus confirmée. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, période fiscale 1995-1996, le chiffre 1 de la décision du 25 février 1998 sera annulé, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour nouveau calcul du rappel d'impôt et notification d'une nouvelle décision, conformément aux considérant 2b/dd qui précède; en ce qui concerne les deux autres périodes et, pour les trois périodes, le chiffre 2, dite décision est au surplus confirmée. b) En revanche, les recours d'Mme._____ X._____, dirigés contre les décisions du 17 septembre 1999, seront rejetés, dites décisions étant confirmées. c) X._____ succombant sur la majeure partie de ses griefs, il se justifie de mettre un émolument judiciaire à sa charge; il y a toutefois lieu de réduire, en équité, à 3'750 francs le montant de cet émolument. Un émolument judiciaire réduit à 500 francs sera mis à la charge d'Mme._____ X._____ qui, pour sa part, succombe sur l'ensemble de ses griefs. Enfin, il ne sera pas alloué de dépens.