

VD_OMNI FI.1998.0115 vom 13. September 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-09-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0115

FR: VD_OMNI FI.1998.0115 du 13 septembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1998.0115 del 13 settembre 2000

Regeste

c/ACI | Le recourant, actionnaire unique de la SA, crée une entreprise en raison individuelle à seule fin d'encaisser le produit des travaux effectués par la SA. Evasion fiscale : attribution à la SA du bénéfice de l'entreprise. Rappel d'impôt chez le rec. et amende pour soustraction intentionnelle (cons. 5).

Erwägungen

E. 1

lettre b AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD, 54 al. 1 lettre b LI), ainsi que les amortissements, les provisions et tout avantage procuré à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre c AIFD, 54 al. 1 lettre c LI). Du point de vue de l'autorité intimée, la plupart des reprises litigieuses, sinon toutes, entrent dans la notion de distribution dissimulée de bénéfices (ou de prestation appréciable en argent). Pour qu'une libéralité constitue une prestation appréciable en argent, la jurisprudence exige la réunion de trois conditions. Tout d'abord, il faut que la société fournisse une prestation, sans recevoir une contre-prestation équivalente, de sorte qu'elle entraîne un appauvrissement de la société. Ensuite, le bénéficiaire de la prestation doit être un actionnaire ou un tiers le touchant de près, étant entendu que cette prestation n'aurait pas été versée si son bénéficiaire avait été un tiers étranger à la société (ATF du 26 novembre 1981, Arch. 51, p. 541 consid. 2a; ATF 105 Ib 85; Masshardt, Kommentar zur Direkten Bundessteuer, 2ème éd., 1985, ad art. 49, n. 24, p. 289; Känzig, Wehrsteuer, 2ème éd., Bâle 1992, ad art. 49, not. 104, p. 225). Enfin, la disproportion entre prestation et contre-prestation doit être manifeste et clairement reconnaissable pour les organes sociaux de sorte qu'ils aient pu se rendre compte qu'elle représentait un avantage consenti au titulaire des droits de participation ou à une personne proche (voir à ce sujet notamment Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne, 1994, p. 265 ss; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne 1994, p. 241; Känzig, Die Direkte Bundessteuer, n. 73 ss ad Art. 49 AIFD).

c) En principe, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie d'une présomption d'exactitude. Ainsi, le contribuable et les autorités fiscales sont l'un et l'autre liés par le bilan annuel et le compte de pertes et profits établis conformément aux principes généralement admis dans le commerce (art. 959 CO; Rivier, op. cit., p. 237). En revanche, si les principes comptables sont violés et que le compte de pertes et profits ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur, comme au détriment du contribuable (Cagianut, Arch. 37, p. 142). Le fardeau de la preuve est alors renversé et il incombe au contribuable d'apporter d'une autre manière la preuve de l'exactitude de sa comptabilité, la seule vraisemblance n'étant pas suffisante. En revanche, la commission d'une soustraction fiscale doit être prouvée par l'autorité fiscale. 3. a) En

droit fédéral, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, p. 454; Arch. 54, p. 660; Arch. 56, p. 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 par l'art. 176 LIFD. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; Arch. 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée 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 faut 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, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). Ainsi, un 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. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n° 6 et les références citées). b) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, la LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 LI consacre uniquement 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. Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner poste par poste les reprises qui demeurent contestées.

E. 4

Publicité, dons et cotisations non justifiés (A-1 chiffre 3 du tableau des reprises et annexe D/3 concernant B. _____ SA) : a) Les dépenses de sponsoring sportif L'autorité intimée a repris divers frais de publicité et dons, au motif que ces montants, pris en charge par la société B. _____ SA, n'étaient pas justifiés par l'usage commercial et constituaient des distributions de bénéfices dissimulées en faveur de l'actionnaire. Pour l'essentiel, ces montants représentent des dépenses en faveur de clubs sportifs et d'associations de soutien à de tels clubs. On relève ainsi parmi les bénéficiaires le Basket-club de X. _____ (par 3'000 fr. en 1988), le FC ***** (par 10'000 fr. en 1988), le ***** (par 83'000 fr. et 52'000 fr. respectivement sur les comptes 4700 et 5080 de 1987 à 1994), le HC ***** (par 50'000 fr. en 1987 et 2'000 fr. par an de 1992 à 1994), le X. _____ Hockey Club 2000 (par 2'500 fr. et 500 fr. respectivement en 1992 et en 1994), le Z. _____ Club (par 10'000 fr. en 1989), les juniors du FC Z. _____ (2'600 fr. en 1990 et 2'700 fr. en 1991), ***** ("tour de sol" en véhicule solaire: 22'191 fr. en 1987) et la société de Tir ***** (500 fr. en 1992). Or, ces appuis financiers n'ont fait l'objet d'aucun contrat de sponsoring. Au surplus, en termes publicitaires, aucune contre-prestation n'avait été prévue à la charge de ces associations sportives. Celles-ci ne s'étaient engagées à aucune action de publicité ou de relation publique, telles que la mise à disposition d'espaces publicitaires. En principe, les dépenses engagées à des fins culturelles et sociales ayant un caractère publicitaire ont pour objectif de soigner les relations publiques de la société mécène et d'en donner une image humaniste qui contrebalance partiellement l'aspect matériel de son activité commerciale. Si ces moyens ont seulement un rapport indirect avec l'obtention d'un chiffre d'affaires ou d'un bénéfice plus important, ils visent néanmoins à asseoir la position économique de la société et sont à ce titre justifiés par l'usage commercial. Ainsi, les versements effectués à titre de sponsoring sportif ne sont pas ajoutés au bénéfice imposable d'une société, à la condition que ces versements soient justifiés par des buts commerciaux plausibles et que leurs montants ne dépassent pas un volume raisonnable (RDAF 1997 II p. 168 consid. 4b; Maute, Sponsorbeiträge aus steuerlicher Sicht, in l'Expert comptable suisse 1988, p. 281 ss, spéc. pp. 282-283). En particulier, le bénéficiaire du sponsoring doit participer à l'action de publicité ou de relation publique du sponsor. Cette participation peut comprendre des prestations très diverses telles que la mise à disposition d'espaces publicitaires pour la marque ou le nom du sponsor, la participation à des actions organisées par ce dernier, ou toute autre activité de promotion. L'importance des dépenses, bien qu'elle puisse constituer un indice, ne saurait être déterminante en elle-même pour juger de l'utilité et du bien-fondé des sommes versées, car il n'appartient pas au fisc de substituer sa propre appréciation à celle de la direction de la société (ATF 115 Ib 118, consid. 6, RDAF 1997 II p. 168, consid. 4b). Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a nié tout but commercial à des dépenses de sponsoring consenties à un club dont le vice-président était l'actionnaire unique de la société mécène. En outre, cette société n'avait pas produit de contrat de sponsoring conclu avec le club bénéficiaire. Enfin, ces "gratifications" apparaissaient comme hors de proportion avec les sommes accordées à d'autres sociétés locales. La société n'avait du reste apporté aucune preuve justifiant le versement de montants aussi importants en faveur du club. En l'espèce, la société B. _____ SA a accordé des libéralités à divers clubs sportifs et associations, dont certains tels que le ***** et le HC ***** ont bénéficié de montants particulièrement élevés. Ces relations de sponsoring n'étaient fondées sur aucun contrat écrit. De plus, les recourants admettent eux-mêmes qu'aucune contre-prestation, telles que la mise à disposition d'espaces publicitaires, n'avait été prévue. Force est dès lors

de constater que les conditions posées par la jurisprudence récente ne sont pas remplies en l'espèce. Toutefois, vu que les faits en cause sont antérieurs à cette jurisprudence, une certaine souplesse se justifie dans l'application de ces critères. En outre, contrairement aux arguments de l'autorité intimée, même une entreprise dont la clientèle est principalement composée de collectivités publiques peut être amenée à promouvoir son image au sein de la vie associative locale. Cependant, si la société B. _____ SA avait un intérêt évident à développer sa clientèle hors du cercle très restreint des collectivités publiques, les recourants n'ont pas pu établir, même au stade de la vraisemblance, quels étaient concrètement les objectifs commerciaux de la société. En particulier, les recourants n'ont pu citer le cas d'aucun client ou partenaire commercial que la société aurait tenté d'approcher de cette manière. Or, pour admettre le caractère commercial d'une dépense de sponsoring, la société ne peut pas se contenter de l'invoquer sans démontrer que ces frais s'inscrivaient dans une réelle stratégie publicitaire et qu'ils étaient de nature à promouvoir ses activités commerciales. En l'espèce, les explications fournies par les recourants sont sur ce point inexistantes. Mais surtout, les montants consentis par la société B. _____ SA à certaines associations sont manifestement hors de proportion avec tout but commercial. En ce sens, l'autorité intimée a relevé que les versements accordés par B. _____ SA au ***** dépassaient nettement la cotisation annuelle qui s'élève habituellement à 13'000 fr. Dans ces conditions on doit admettre que ces dépenses constituent des versements bénévoles de l'actionnaire et qui relèvent du mécénat privé. Par conséquent, elles doivent être ajoutées aux revenus du recourant et considérées comme des dépenses d'emploi de son propre revenu. Admettre le principe de la reprise auprès de l'actionnaire conduit ici à retenir la qualification de soustraction intentionnelle à l'instar de l'autorité intimée; cette qualification est justifiée en l'occurrence par l'importance des montants distribués. b) Les dons en faveur du parti radical Les sociétés B. _____ SA et C. _____ SA avaient par ailleurs accordé des dons en faveur du parti radical par 2'500 fr. en 1987 (en plus d'un versement de 1'000 fr. admis par l'ACI), 5'000 fr. en 1991 et 2'000 fr. en 1993. S'agissant de personnes morales, la doctrine et la jurisprudence admettent en principe que les versements à des partis politiques puissent avoir le caractère de frais justifiés par l'usage commercial (StE 1993 A. 21.11 n° 36; StE 1997 B.72.14.1 n° 16 et références citées). En revanche, la doctrine est divisée sur la question de savoir si les contribuables de condition indépendante peuvent déduire leurs versements sans limite ou si seuls certains montants peuvent être déduits. Pour Känzig et Maute, l'entier des versements devrait être déduit pour autant qu'il existe une justification commerciale (intérêts économiques voisins, publicité; Känzig, Wehrsteuer, n.55 ad art. 22 al. 1 litt. a; Maute, op. cit., p. 284). En revanche, Yersin est d'avis que seuls devraient être admis les versements en rapport direct avec la clientèle ou avec la protection de certains intérêts économiques de l'entreprise (Yersin, Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants, in Arch. 58, p. 97 ss, spéc. p. 114). Ainsi, les attributions destinées principalement ou exclusivement à un même parti ne devraient pas faire partie des frais généraux de l'entreprise, car l'intérêt commercial de celle-ci supposerait une diversification de ses largesses. Dans cette hypothèse, les versements ne correspondraient plus à des soucis commerciaux, mais refléteraient les convictions personnelles du chef d'entreprise ou des actionnaires. Ils devraient être alors considérés comme des prélèvements privés devant être ajoutés au bénéfice de l'entreprise et au revenu de l'actionnaire (Yersin, loc. cit.; par analogie Arch. 30 p. 85). En outre, selon ce même auteur, le caractère public ou occulte des versements devrait être également pris en compte: dans la mesure où une entreprise prétend "sponsoriser" un parti, ses versements devaient être nécessairement

rendus publics, sinon ils seraient dépourvus de tout effet commercial (dans le même sens StE 1997 B.72.14.1 n° 16). Une trop grande discrétion serait le signe que les versements sont plutôt le fait des propriétaires de l'entreprise. Enfin, pour être justifié par l'usage commercial, le montant des dons devrait demeurer dans un rapport équilibré avec l'intérêt économique que peut avoir l'entreprise à l'action politique en cause. Le Tribunal n'adopte cependant pas la position très restrictive de ce dernier auteur. En effet, on ne saurait exclure d'emblée le caractère commercial de libéralités destinées exclusivement à un même parti; de même, on ne voit pas pourquoi des donations occultes seraient a priori dépourvues de tout but commercial. En réalité, il s'agit d'examiner de cas en cas si la société parvient à démontrer que ces dons ont une justification commerciale. En l'occurrence, le montant des versements effectués par les sociétés se révèle peu élevé par rapport à leurs chiffres d'affaires et aux autres libéralités consenties (en particulier celles attribuées aux différents clubs sportifs). Par ailleurs, le fait qu'un seul parti politique ait été gratifié ne constitue pas nécessairement un élément décisif. En effet, l'importance très relative des dons et leur caractère isolé ne traduisent pas encore les convictions personnelles de l'actionnaire. Au demeurant, on ne saurait affirmer que ces prestations étaient dépourvues de but commercial, vu que les activités de l'entreprise étaient largement dépendantes des pouvoirs politiques locaux. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre le caractère commercial de ces attributions et d'annuler les reprises effectuées à ce titre. c) Les divers cadeaux d'usage

En fin d'année, les sociétés B. _____ SA et C. _____ SA offraient divers cadeaux d'usage à leurs clients (97 guides routiers, 120 livres, 120 jumelles, 120 parapluies, 79 moulins à sel et à poivre, 120 portefeuilles, réveils, 101 plats et chauffe-plats, 40 stylos Parker, abonnements au HC, billets pour des matchs de football et de tennis). Selon l'ACI, de telles charges auraient pu être commercialement justifiées si l'entreprise devait démarcher sa clientèle. Or, les sociétés B. _____ SA et C. _____ SA travaillaient presque exclusivement pour les Services industriels de la région X. _____ (SIE et SI) en effectuant à leur demande des fouilles ou du terrassement. Elles ne réalisaient donc pas de chantiers soumissionnés, mais seulement des travaux courants. De plus, l'ACI relève que les deux sociétés offraient déjà aux collectivités publiques, avec lesquelles elles réalisaient le 95% de leur chiffre d'affaires, des cadeaux d'usage de fin d'années sous forme de vins, de saumons et de repas. On relève toutefois que dans les décisions de rappels d'impôts et de prononcés d'amendes du 19 décembre 1996 adressées à la société, l'ACI reconnaît que ces cadeaux avaient été accordés à des employés de collectivités publiques afin d'obtenir des adjudications. D'emblée, on relève que, vu leur nature et leur montant, les cadeaux consentis par les sociétés B. _____ se révèlent conformes aux pratiques généralement admises dans les affaires. A l'évidence, l'objectif de la société consistait à fidéliser sa clientèle. A cet égard, peu importe que, dans le cas particulier, la clientèle fût essentiellement composée de services industriels ou d'associations intercommunales. En effet, puisqu'elle exécutait des travaux publics courants, B. _____ SA avait tout intérêt à nouer une relation privilégiée avec les cadres de ces organismes. Ce souci s'explique d'autant mieux que la société réalisait l'essentiel de son chiffre d'affaires avec un nombre très limité de clients. En tout état de cause, ces cadeaux ne sauraient être qualifiés de prestations appréciables en argent, étant donné que les bénéficiaires n'étaient pas des proches de l'actionnaire. A cet égard, on relève que, pour chaque type d'objets en cause, leur quantité (généralement plus d'une centaine d'articles) démontre que ces cadeaux étaient bien destinés à la clientèle, et non à l'actionnaire ou à ses proches. Enfin, la générosité d'une société à l'égard de ses clients relève de la politique du chef d'entreprise et échappe en

principe à l'appréciation du fisc. En définitive, il y a lieu d'admettre le caractère commercial de ces charges et d'annuler ces reprises.

E. 5

La raison individuelle (W. _____) non admise fiscalement (A-1 chiffre 10 du tableau des reprises et annexe D/10 concernant B. _____ SA) : a) Du 6 juin 1989 au 20 décembre 1994, A. _____ a exploité en raison individuelle une entreprise à W. _____ dont le but était la location et le commerce de machines de chantier, ainsi que la réalisation de travaux de terrassement et de génie civil. Les bénéfices de la raison individuelle ont évolué de la manière suivante : 1989 (2 mois) 75'880.45 1990

118'933.45 1991 282'993.55 1992 119'633.75
1993 122'992.10 1994 242'033.15 Cette

entreprise se finançait par des emprunts auprès de B. _____ SA et, dès 1991, auprès de C. _____ SA, à concurrence de 129'456 fr. au 31 décembre 1990, 1'126'845 fr. 80 au 31 décembre 1991, 761'451 fr. 85 au 31 décembre 1992 et 703'400 fr. au 31 décembre 1993. Jusqu'à la fin de l'année 1989, tous les travaux exécutés en faveur des collectivités publiques, telles que le SIE Z. _____, étaient effectués et facturés par la société B. _____ SA. Dès la constitution de l'entreprise en raison individuelle, les travaux - anciennement facturés par B. _____ SA - ont été facturés par l'entreprise individuelle A. _____ qui exerçait pourtant son activité par l'intermédiaire de B. _____ SA. En effet, les employés de l'entreprise individuelle étaient rémunérés directement par B. _____ SA. Une fois l'an, les frais de main-d'oeuvre, de matériaux, de machines, y compris le carburant, de transport et d'évacuation étaient facturés par B. _____ SA à A. _____ sur la base des fiches d'heures tenues par les employés. Durant l'année 1992, alors qu'A. _____ était en incapacité de travail, tous les travaux effectués pour l'entreprise individuelle ont été à nouveau facturés par B. _____ SA, à V. _____. Une facture a été établie le 15 avril 1993 (valeur au 31 décembre 1992) par l'entreprise individuelle à l'adresse de B. _____ SA avec la mention "rétrocession du chiffre d'affaires facturé par votre société pour notre compte durant la période d'avril à décembre 1992". Pour pallier l'impossibilité d'accéder aux comptes de l'entreprise en raison individuelle, la société B. _____ SA avait ouvert un compte bancaire intitulé "gestion W. _____". En décembre 1994, la raison individuelle exploitée par A. _____ a été vendue à G. _____ SA, avec un goodwill de 100'000 fr. Cette société anonyme, constituée le 17 octobre 1994, était également entièrement détenue par le recourant. b) Selon l'autorité intimée, la constitution de cette entreprise en raison individuelle est insolite, étant donné qu'aucune activité n'a été déployée à W. _____, aucun bureau n'ayant même été constitué à cet endroit. En réalité, l'entreprise était administrée depuis les locaux de B. _____ SA - C. _____ SA à *****. Par conséquent, les bénéfices réalisés par la raison individuelle ont été réintégrés dans les résultats de la société B. _____ SA et dans les revenus de A. _____ sous déduction des montants déjà déclarés. Le recourant rappelle que, depuis 1991, il était incapable de travailler. Selon ses explications, les montants de 761'451 fr. 85 et de 703'400 fr. ont été transférés à son insu respectivement les 31 décembre 1992 et 1er décembre 1993. Il soutient que ces sommes n'ont jamais été créditées sur des comptes détenus par les époux A. _____. De leur point de vue, il s'agit de détournements de fonds effectués par des personnes qui avaient accès aux comptes. Les recourants ne sont cependant pas parvenus à démontrer que ces prélèvements ont été opérés par des tiers. Au demeurant, cet argument n'est pas déterminant pour les motifs suivants. c) A de nombreuses reprises, le Tribunal fédéral a confirmé que l'autonomie d'une personne

juridique créée en vue d'éluider l'impôt ne doit pas être reconnue lorsque les trois conditions suivantes sont réunies. En premier lieu, la forme juridique adoptée par le contribuable est insolite, inadéquate ou anormale et dans tous les cas inadaptée aux données économiques. Ensuite, le choix de cette forme est abusive et n'a pour but que de réaliser l'économie de l'impôt qui aurait été perçu si l'affaire avait été réglée normalement. Enfin, la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôt pour le contribuable si le fisc l'admettait (ATF 85 I 97; ATF 70 I 274; Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998 p. 304; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, pp. 40 et 78). En l'occurrence, le recourant a manifestement entretenu une certaine confusion entre les affaires de l'entreprise exploitée à W. _____ et celles de l'ancienne, puis de la nouvelle société B. _____ SA. En effet, l'entreprise individuelle a exercé son activité successivement au travers des deux sociétés qui lui facturaient leurs prestations une fois par année. Par ailleurs, l'autorité fiscale a constaté que l'entreprise individuelle était gérée depuis les locaux des sociétés B. _____, aucun bureau n'ayant été créé à W. _____. Enfin, les activités de l'entreprise individuelle se confondaient entièrement avec celles des sociétés anonymes. En effet, dès la constitution de l'entreprise à W. _____, les travaux anciennement facturés aux services communaux par B. _____ SA ont été facturés par la raison individuelle qui travaillait par l'entremise de B. _____ SA. Dès 1992, année durant laquelle A. _____ a cessé toute activité professionnelle, les travaux effectués pour le compte de ces services communaux ont à nouveau été directement facturés par B. _____ SA, à V. _____. En d'autres termes, l'autonomie de cette entreprise n'était qu'une pure fiction juridique et ne correspondait à aucune réalité pratique. Or, le choix d'une structure juridique insolite laisse d'emblée à penser que le contribuable cherche à réaliser une économie d'impôt, de sorte qu'il lui appartient d'établir que la forme juridique adoptée a été choisie pour d'autres motifs que des considérations fiscales. Dans le cas particulier, le recourant n'a apporté aucune justification économique à cette structure sociale. A l'audience, il a été clairement admis que la création de l'entreprise et l'organisation de ses rapports avec les sociétés B. _____ ne poursuivaient que des buts fiscaux. Au demeurant, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de juger qu'il existe une distribution de bénéfices dissimulée lorsqu'un actionnaire unique ou un actionnaire principal conclut pour son propre compte certaines affaires relevant de l'activité économique de la société. En effet, les personnes physiques qui travaillent pour une société anonyme ont un devoir de fidélité; elles doivent en vertu de la loi s'abstenir d'exercer des activités qui pourraient concurrencer cette société anonyme. Dès lors, si la société autorise néanmoins ces personnes à exercer une telle activité et qu'elle renonce à exiger d'eux les recettes qui, d'après leur nature, lui reviennent, elle leur verse une prestation appréciable en argent lorsque la renonciation en question s'explique par des rapports de participation (ATF du 27 octobre 1997, collection AFC n° 814). En l'espèce, l'instruction a clairement permis d'établir que les activités de l'entreprise individuelle et celles des sociétés B. _____ SA étaient identiques. Dès lors, il y a lieu d'admettre que l'actionnaire a délibérément créé une entreprise individuelle afin d'encaisser directement le produit de travaux, qui relevaient auparavant des activités de la société anonyme. Dans ces conditions, l'autorité fiscale était en droit de faire abstraction de l'autonomie de l'entreprise individuelle et d'attribuer les bénéfices de celle-ci à la société B. _____ SA. Cette construction juridique n'ayant pas d'autre but que l'économie d'impôt, les reprises effectuées par l'ACI sont justifiées au vu de la jurisprudence précitée. En outre, le caractère intentionnel de la soustraction est ici réalisé vu le but avoué de toute l'opération. Par conséquent, il y a lieu de confirmer sur ce point la

décision entreprise.

E. 6

Prestations versées sur le c/c Q. _____ 1***** au nom de la société (A-1 chiffre 17 du tableau des reprises et annexe D/17 concernant B. _____ SA) : a) Le 26 septembre 1986, la société B. _____ SA a ouvert un compte bancaire auprès de la Q. _____, qui a été soldé le 28 janvier 1993. Sur ce compte avait été crédité un chiffre d'affaires non déclaré s'élevant au total à 2'649'927 fr. 93 pour les années 1986 à 1992. Ces produits, qui n'ont jamais figuré dans la comptabilité, avaient été encaissés au moyen de factures portant les mêmes numéros que d'autres factures régulièrement comptabilisées. A l'exception de quatre d'entre elles, dont l'origine n'a pas pu être établie, ces factures avaient toutes été adressées par B. _____ SA au SIE de Z. _____. Les recourants soutiennent que ces mouvements de capitaux ont été effectués à l'insu de A. _____. Cette thèse ne résiste cependant pas à l'examen. En effet, l'autorité intimée a produit trois pièces qui prouvent que l'actionnaire non seulement connaissait l'existence de ce compte, mais avait encore opéré lui-même des prélèvements. En premier lieu, A. _____ a signé l'acte d'ouverture de compte, ainsi qu'une procuration. En outre, le 1er février 1991, il a signé le reçu d'un prélèvement de 400'000 fr. opéré sur ce compte. Or, une société qui abandonne des produits à son actionnaire réalise une distribution de bénéfices dissimulée. Au surplus, en omettant de déclarer ce compte, les recourants ont manifestement commis une soustraction intentionnelle.

E. 7

Les ristournes (A-1 chiffre 9 du tableau des reprises et annexe D/9 concernant B. _____ SA): a) De 1985 à 1991, la société B. _____ SA a perçu des ristournes confidentielles qui n'ont pas été comptabilisées. Ces montants, qui en outre n'avaient pas été déclarés par l'actionnaire, ont été repris par l'autorité intimée dans les revenus de ce dernier, au motif qu'il s'agissait de prestations appréciables en argent. b) De jurisprudence constante, les ristournes abandonnées par la société à l'actionnaire constituent pour ce dernier une distribution de bénéfices dissimulée qui doit faire l'objet d'un rappel d'impôts, non seulement auprès de la société, mais aussi auprès des actionnaires. Le contribuable qui omet de les déclarer réalise les conditions objectives de la soustraction (RDAF 1996, p. 87; RDAF 1996, p. 172; RDAF 1995, p. 47). Dès lors, il n'y a pas lieu de réformer la décision entreprise sur ce point.

E. 8

Diverses factures non trouvées en chiffre d'affaires ou annulées sans justification, escomptes et rabais non justifiés, frais privés pris en charge par la société et erreurs de comptabilisation (A-1 chiffres 19 et 12 du tableau des reprises et les annexes III et IV de l'avis de prochaine clôture): On transcrit ci-après l'annexe III produite par l'ACI, en numérotant les écritures reprises.

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