

VD_OMNI FI.1999.0016 vom 19. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0016

FR: VD_OMNI FI.1999.0016 du 19 décembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1999.0016 del 19 dicembre 2000

Regeste

c/ ACI | Rappel d'impôt pour valeur locative non déclarée sur appartement à l'étranger (cons. 5/13).

Erwägungen

E. 1

Les recours des 10 février, 5 mars 1999 et 28 août 2000, interjetés contre les décisions des 11 janvier, 5 février 1999 et 19 juillet 2000, ont été formés par actes écrits et motivés dans le délai légal de trente jours; partant, ils sont recevables en la forme.

E. 2

A titre préliminaire, il s'agit de résoudre la question du droit applicable en matière d'impôt fédéral direct, vu l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Selon la jurisprudence constante du tribunal de céans, la détermination des éléments imposables est arrêtée selon le droit en vigueur au moment de la taxation, soit en l'espèce selon l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct (AIFD), alors que le droit applicable pour juger s'il y a soustraction est déterminé conformément au principe du droit pénal visant à appliquer la loi la plus favorable (principe de la *lex mitior*; FI 94/106 du 5 octobre 1995, FI 93/101 du 15 mars 1995). 3. a) Les recourants contestent diverses reprises opérées dans la comptabilité de la société recourante et de S. _____ SA, les rappels d'impôt et les prononcés d'amendes qui en ont résulté tant pour X. _____ SA que pour les époux A. _____. b) En droit fiscal suisse, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de pertes et profits (art. 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD et 54 al. 1 LI). Il comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir les frais généraux autorisés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre b AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD et 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, 58 al. 1 lettre b LIFD et 54 al. 1 litt. c LI). c) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable (art. 49 al. 1 lettre b AIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. 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, Die Direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), 2ème éd., Bâle 1992, ad art. 49, n. 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 (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, op. cit., n. 73 ss ad art. 49, p. 177 ss). d) Aussi bien en droit cantonal qu'en droit fédéral, l'autorité fiscale est en droit d'exiger que le contribuable produise les livres, documents et pièces justificatives se trouvant en sa possession et qu'il remette des attestations et états présentant de l'importance pour sa taxation. En particulier, le contribuable indiquera à l'autorité de taxation, à sa demande, les noms des personnes avec lesquelles il a conclu des affaires ou auxquelles il a fait des prestations appréciables en argent (art. 89 al. 2 AIFD, 90 al. 2 LI dont la teneur est quasi identique). Le Tribunal fédéral a en outre jugé que l'obligation du contribuable de donner des renseignements sur ses relations d'affaires ne s'étendait pas aux faits qui servaient uniquement à taxer correctement le partenaire contractuel du contribuable (Arch. 47, p. 493, consid. 4). Ce n'est que lorsqu'il subsiste un doute concernant le bien-fondé d'une déduction que celle-ci doit être refusée, le fardeau de la preuve en cas de déduction devant être supporté par le contribuable. e) Le compte de pertes et profits et le bilan annuel de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce et doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 959 CO). Dans la mesure où ces dispositions sont respectées, le compte de pertes et profits lie à la fois le contribuable et les autorités fiscales (Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 237). En revanche, une comptabilité dépourvue de pièces justificatives ne lie pas le fisc qui peut dans ce cas fixer le bénéfice imposable par voie d'appréciation, en se fondant notamment sur les coefficients d'expérience (ATF 105 Ib 181 cons. 4a). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie en principe d'une présomption d'exactitude; dans ces conditions, le recours aux coefficients expérimentaux n'est admissible que lorsqu'il existe une disproportion manifeste et importante entre les résultats comptabilisés et le revenu qui aurait pu être obtenu, selon l'expérience, sans que le contribuable puisse expliquer cette divergence de manière plausible (ATF 106 Ib 316 consid. 3d; Arch. 49, p. 670; Arch. 56, p. 79, consid. 4b). Il s'ensuit qu'en cas de comptabilité entachée d'une irrégularité formelle, le fardeau de la preuve est renversé. Cela n'exclut cependant pas que le contribuable apporte la preuve de l'exactitude de la comptabilité d'une autre manière. Dans un tel cas, la simple vraisemblance ne suffit toutefois pas, comme l'a justement relevé l'ACI. f) Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants à titre de dividende dissimulé (FI 94/0106 du 5 octobre 1995; v. aussi Arch. 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (ATF du 4 avril 1995, dans la cause J. et J. SA contre TA VD et ACI). g) Les prestations appréciables en argent peuvent également être constitutives d'une soustraction d'impôt ou, si la taxation n'est que provisoire, d'une tentative de soustraction d'impôt, voire d'une infraction aggravée d'usage de faux en matière fiscale au sens des art.

129bis LI, respectivement 130bis AIFD; le Tribunal administratif ne peut tenir compte de cette dernière circonstance que dans la fixation de l'amende, ce pour autant qu'il retienne l'existence d'une soustraction qualifiée. 4.

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; 54, p. 660; 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, et 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; 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 références citées). Relève de l'intention et non de la négligence le cas du dol éventuel. Cette dernière notion recouvre l'hypothèse dans laquelle l'intéressé, ayant conscience du fait que son acte peut déboucher sur le résultat prohibé par la loi, accepte cette éventualité ou s'en accommode. Au contraire, on ne parlera que de négligence consciente si l'auteur, tout en ayant envisagé cette possibilité, part de l'idée qu'elle ne se réalisera pas avant d'agir. La distinction entre ces

deux hypothèses est extrêmement délicate à opérer, mais elle est importante, tout au moins dans le cadre de l'impôt fédéral direct où la tentative de soustraction (art. 131 al. 2 AIFD) n'est punissable que si elle est commise intentionnellement. Quoi qu'il en soit, le point de savoir si le dol éventuel suffit pour prononcer une sanction pour soustraction fiscale intentionnelle n'est pas disputé en doctrine (v. par ex. Moreillon, La procédure applicable à la répression des infractions fiscales : procédure administrative ou procédure pénale ? Ière partie : La question sous l'angle des impôts fédéraux directs, in RDAF 1999 II, p. 54; Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Berne 1991, p. 178 et 223; Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 271; à titre de comparaison, voir quelques exemples dans lesquels le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'une escroquerie ou d'un faux dans les titres commis par dol éventuel: ATF 102 IV 195 et 88; 92 IV 65; pour plus de détails sur la notion de dol éventuel, v. Philippe Graven, L'infraction pénale punissable, Berne 1993, p. 201 ss). Dans l'un des exemples cités, le Tribunal fédéral a retenu que l'auteur avait établi des factures et des lettres commerciales fictives, en admettant que ces pièces permettraient à un tiers d'obtenir un avantage illicite, dont il ignorait au demeurant la nature exacte et concrète; de telles circonstances étaient néanmoins suffisantes pour retenir l'existence d'une infraction intentionnelle de faux dans les titres (ATF 102 IV 195; cet exemple montre qu'un tel raisonnement est parfaitement transposable en droit pénal fiscal). 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. 5.

Ces considérations générales exposées, il convient d'examiner poste par poste les reprises opérées par l'ACI. Elles portent sur les diverses prestations suivantes: - les primes d'assurances; - les cotisations au Stade LS Tennis, la location de courts et autres cotisations sportives; - l'achat d'un anti-radar; - les frais de voyage au Maroc, en Italie et en Espagne; - divers cadeaux; - divers prélèvements privés; - les frais de représentation comptabilisés dans les charges d'X. _____ SA et de S. _____ SA; - la participation aux frais d'administration et de gestion de la société S. _____ SA; - la part privée sur les frais de véhicules; - les ristournes. 1) Les primes d'assurances (lignes 1 et 2 (Patria-Vie), 13 (Helvetia), 15 (Union-Vie) du tableau concernant X. _____ SA et ligne 40 (assurance-maladie) du tableau concernant les époux A. _____) De 1985 à 1990, des primes versées à l'assurance-vie Patria (638 fr. et 932 fr. en 1985 et 1986, ainsi que 866 fr. de 1988 à 1990), à l'assurance-véhicule de l'épouse de l'administrateur (631 fr. en 1986) et à l'assurance-vie Union-Vie (10'699 fr. de 1988 à 1990) ont été comptabilisées comme charges de la société X. _____ SA au profit de M. A. _____ et de son épouse. De même des primes d'assurance-maladie de M. A. _____ ont été assumées par la société S. _____ SA (1'498 fr. en 1989, 1990, 2'097 fr. en 1991). Selon l'ACI, ces primes d'assurances qui constituent des dépenses privées en faveur de l'actionnaire et de son épouse, doivent être reprises, ce que les recourants ne contestent pas. Leur comptabilisation dans la société relève de la soustraction fiscale intentionnelle. Lorsqu'une société anonyme prend à sa charge des frais privés de l'actionnaire, elle réalise une distribution dissimulée de bénéfices (StE 1994 B. 101.2 n°. 16; RDAF 1995 p. 38; RDAF 1995 p. 418). En l'occurrence, les recourants ont admis que la société n'était ni preneur ni bénéficiaire de ces assurances. Il apparaît clairement qu'elle a diminué son

résultat d'exploitation par des frais généraux qui constituaient en réalité des charges privées. De ce fait, elle a réalisé une distribution de bénéfice dissimulée. Par conséquent, la reprise opérée par l'autorité intimée doit être confirmée. Compte tenu de la nature de ces charges et de leur montant, les intéressés ne pouvaient pas ignorer qu'il s'agissait de frais ayant manifestement un caractère privé et devant être déclarés comme tels. Cette opération relève de la soustraction intentionnelle. Il n'y a donc pas lieu de réformer les décisions sur ce point.

2) Les cotisations au Stade LS Tennis, la location de courts et autres cotisations sportives (lignes

E. 3

(...)" L'ACI a repris des parts privées sur frais de représentation pour des montants de 10'657 fr. à 25'167 fr. au cours des exercices 1985 à 1992. Selon les recourants, ces reprises sont manifestement excessives. Ils invoquent la nécessité pour l'entreprise d'entretenir des relations sociales suivies avec des acheteurs et des vendeurs potentiels. Il ressort du dossier qu'en date du 23 février 1993 déjà, l'ACI avait informé la fiduciaire REF Contrôle SA que les frais de représentation comptabilisés ne seraient pas admis. Dans le but de mieux se représenter le volume des frais en question, l'ACI a procédé à un contrôle sur deux ans au terme duquel un forfait de 20% a été repris comme part privée. Les recourants n'ont pas accepté cette reprise. C'est pourquoi l'ACI leur a demandé des pièces justificatives et a procédé au contrôle détaillé qui lui a permis d'établir les montants qui figurent en ligne 36 du tableau. L'art. 23 al. 1 lettre a LI prévoit que sont déduits du revenu les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu. La même règle prévalait aux art. 22 al. 1 lettre a et 22bis AIFD remplacés par l'art. 26 LIFD. Pour les salariés, chefs d'entreprises ou collaborateurs ayant un devoir permanent de représentation, la déduction des dépenses qualifiées de frais de représentation sont en principe admises au titre de frais d'acquisition du revenu, moyennant le respect de certaines conditions (Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 118-119). Ces conditions sont fixées dans une ordonnance fédérale et, sur le plan cantonal, dans les Directives concernant les certificats de salaire émises par l'Administration cantonale des impôts conformément à l'art. 75 LI et qui traitent notamment de l'attribution d'indemnités forfaitaires pour frais de représentation. En l'espèce, les pièces produites au dossier de la recourante ne sont pas probantes. Si l'on examine la longue liste des frais repris comme part privée, il apparaît que la majorité de ces frais sont attestés par des relevés de paiements effectués au moyen d'une carte Visa. Ces décomptes n'indiquent pas le bénéficiaire de la prestation payée (on ne sait si la dépense concerne l'administrateur lui-même, un proche ou un client). Parfois, la mention "privé" figure sur la pièce; généralement la facture elle-même n'a pu être produite. A défaut de pièces justificatives satisfaisantes, la comptabilité doit être considérée comme incomplète. Il y a dès lors lieu d'admettre que des reprises sont nécessaires. Pour l'essentiel, cependant, les paiements repris concernent des frais de restaurants (pour la plupart dans le canton). On ne saurait exclure qu'il s'agisse ici ou là de charges admissibles parce qu'effectivement liées à la recherche de clientèle ou à des promotions immobilières. Au vu de ces éléments, le tribunal considère qu'il se justifie de reprendre globalement 30% des frais de représentation revendiqués au titre de frais privés de l'actionnaire. On obtient ainsi le tableau suivant: 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 a) Frais comptabilisés 24'953 47'435 84'465 78'839 51'868 70'290 15'817 12'475 b) Reprises 10'657 19'091 25'167 23'117 12'234 20'465 11'040 11'476 c) 30% / a) 7'486 14'231 25'339 23'652 15'560 21'087 4'745 3'742 d) Différence b) - c) (3'171) (4'860) 172 535 3'326 622 (6'295) (7'734) Les différences en positif ou en négatif qui figurent ci-dessus (d) seront reportées dans le

tableau des reprises corrigées. Au demeurant, vu les lacunes de la comptabilité présentée et les explications qui figurent dans les documents produits par l'ACI sous la rubrique "justification de la reprise", le caractère de soustraction intentionnelle retenu par l'administration peut être confirmé (voir les paiements qui concernent des achats dans les boutiques ou des dépenses relatives à des week-ends passés à l'étranger). 9) La reprise sur parts privées dans S. _____ SA (ligne 46 du tableau des reprises concernant les époux A. _____) L'ACI a en outre effectué des reprises sur les frais forfaitaires admis en déduction du revenu imposable de M. A. _____. Elles s'élèvent à 12'000 fr. par an de 1989 à 1992. Les frais forfaitaires ont ainsi été fixés à 6'000 fr. par an au lieu de 18'000 fr. déclarés par an. Le recourant considère ces reprises comme excessives. Il a fait valoir lors de l'audience du 21 novembre 2000 que tous les certificats de salaire établis par la société S. _____ SA au nom de M. A. _____ attestaient de frais forfaitaires de 1'500 fr. par mois pour les années antérieures aux reprises. Selon les certificats de salaire établis par S. _____ SA pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990, M. A. _____ a perçu 36'000 fr. en 1985 et 24'000 fr. de 1986 à 1988 au titre de frais de représentation. Ces périodes ont été taxées provisoirement et sont devenues définitives, conformément à l'art. 98 al. 4 LI. On relèvera que les frais de représentation ne sont pas nécessairement liés aux montants du salaire ou du chiffre d'affaires; il n'empêche que, dans la pratique, un forfait de 18'000 fr. est rarement admis, les dépenses de cet ordre étant généralement justifiées par pièces. Il convient en l'espèce de tenir compte de deux éléments : d'une part, des frais de représentation de M. A. _____ ont déjà été pris en compte dans les charges d'X. _____ SA; d'autre part, l'administrateur apparaît réellement comme l'homme à tout faire des deux sociétés. Cela étant, un forfait de 12'000 fr. par an se révèle ici justifié. Il convient dès lors de reprendre 6'000 fr. (et non 12'000 fr.) par an de 1989 à 1990 sur les frais forfaitaires consentis à M. A. _____. En raison des montants déclarés et des discussions qui ont eu lieu entre l'administration et les contribuables, on admettra ici que les éléments de la soustraction d'impôt ne sont pas établis. 10) La participation aux frais d'administration et de gestion de la société S. _____ SA (ligne 37 du tableau des reprises concernant X. _____ SA) En 1989, un montant de 60'000 fr. a été comptabilisé dans les charges de la société X. _____ SA. Selon l'ACI, ce montant doit être repris étant donné l'absence de toute pièce probante et compte tenu de la qualité de M. A. _____, administrateur des deux sociétés X. _____ SA et S. _____ SA. Selon les explications fournies par M. A. _____ lors de l'audience du 21 novembre 2000, la participation de 60'000 fr. aux frais d'administration et de gestion de S. _____ SA correspond à la part refacturée des salaires du secrétariat et de l'administrateur assumée par S. _____ SA pour le compte d'X. _____ SA. Les bâtiments occupés par chacune des sociétés se trouvaient à proximité l'un de l'autre; en 1989 (mais à une date qui n'a pas été précisée), X. _____ SA a établi son secrétariat dans les locaux de S. _____ SA. La pièce justificative relative au versement de ce montant de 60'000 fr. d'X. _____ SA à S. _____ SA - une seule facture datée du 31 mai 1989 - ne comporte aucun détail sur le calcul des heures et le tarif retenu. L'ACI soutient que l'opération recèle une compensation du bénéfice d'une société sur l'autre. En premier lieu, il ressort des comptes d'X. _____ SA qu'au cours des exercices 1987 à 1989, les charges salariales (charges sociales comprises) de la société sont demeurées relativement stables (222'836 fr. en 1987, 252'296 fr. en 1988, 254'863 fr. en 1989). On observe la même stabilité du côté de S. _____ SA : les salaires de la direction et du secrétariat s'élevaient respectivement à 72'000 fr. et 42'000 fr. en 1989 et à 72'000 fr. et 44'000 fr. en 1990. Par ailleurs, le chiffre d'affaires de la société S. _____ SA n'a guère

varié : en 1989, le chiffre d'affaires brut de S. _____ SA était de l'ordre de 3'768'000 fr. et en 1990 de 3'641'000 fr. Si, comme on peut le constater, la société S. _____ SA a conservé le même volume d'affaires et la même organisation du personnel en 1989 et 1990, il apparaît impossible d'expliquer comment elle a pu se rendre disponible pour assumer les travaux de secrétariat et de direction prétendument confiés par la société X. _____ SA en 1989. La justification donnée par le recourant en termes de surcroît de travail pour S. _____ SA ne se traduit pas dans l'image comptable de la société. En effet, si l'on suivait les explications des recourants, le versement de 60'000 fr. aurait dû correspondre à une augmentation des charges salariales de S. _____ SA, voire à une diminution des mêmes charges dans les comptes d'X. _____ SA. La facture produite à l'appui de la comptabilité n'est pas plus convaincante. La raison de ce versement ne s'explique ainsi que par la volonté de "lisser" les bénéfices des deux sociétés. Il convient d'observer en outre que S. _____ SA est détenue par des membres de la famille de M. A. _____ et que celui-ci en est l'administrateur. La société apparaît donc comme un tiers proche de l'actionnaire. Sans ce lien de dépendance, ce versement de 60'000 fr. n'aurait jamais été consenti. Le procédé et sa finalité ne pouvant échapper aux organes d'X. _____ SA, cette société a bien consenti à une distribution dissimulée de bénéfices au profit de S. _____ SA. Il convient donc de reprendre le montant de 60'000 fr. dans le bénéfice imposable d'X. _____ SA. M. A. _____ étant l'administrateur des deux sociétés précitées, il y a lieu d'examiner encore les effets de cette distribution dans le chapitre fiscal de l'actionnaire. "Dans le cas de groupe de sociétés, on peut se trouver en présence d'une distribution de bénéfices dissimulée indirecte. Tel est le cas lorsqu'une filiale consent à une société soeur - une autre filiale par exemple - un avantage qu'elle n'aurait pas accordé dans les mêmes circonstances à un tiers" (Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 296). En vertu de la théorie du "triangle", la prestation est réputée faite non pas à la société proche, mais à son actionnaire. Dans ce sens, selon le Tribunal fédéral : "lorsque des libéralités interviennent entre sociétés soeurs, il y a lieu de reconstituer les relations existant entre ces sociétés - qui sont des contribuables distincts - et d'évaluer les prestations comme si celles-ci intervenaient entre tiers. Ainsi la libéralité que fait une filiale à une société soeur représente d'abord une prestation appréciable en argent à la société mère, dans la mesure où elle n'aurait pas été faite dans les mêmes circonstances à un tiers; pour cette dernière, il s'agit d'une recette imposable, sous réserve de la réduction pour participations de l'art. 59 AIFD; enfin, pour la société soeur finalement gratifiée, la prestation constitue une forme de financement (souvent occulte)" (ATF 119 Ib 119, consid. 2, cité par Rivier, op cit., p. 267 s.) De même une prestation appréciable en argent faite par une société directement à un tiers proche de son actionnaire doit être traitée comme si elle avait été octroyée à ce dernier. Elle passe en effet juridiquement par celui-ci qui seul peut en ordonner l'attribution audit tiers. Pour ce dernier, cette attribution doit être traitée comme une prestation provenant, non pas de la société, mais de l'actionnaire de celle-ci (voir jurisprudence fédérale citée par Urs Behnisch/Reto Heuberger, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs, in : Jusletter du 8 mai 2000 et les références citées). Le versement de 60'000 fr. par la société dont M. A. _____ est l'unique actionnaire (X. _____ SA) à une société dont il est l'administrateur (S. _____ SA), doit donc être traitée comme si cette prestation avait été faite par lui-même. C'est à juste titre qu'elle a été ajoutée à son revenu imposable. En revanche, les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôt n'ont pas été établis; c'est pourquoi l'ACI n'a pas retenu en l'occurrence d'infraction à l'encontre de M. A. _____ et d'X. _____ SA. Pour les motifs évoqués plus loin, le tribunal s'en tiendra

ici à l'appréciation de l'autorité intimée. 11) La part privée sur les frais de véhicules (ligne 38 du tableau des reprises concernant X. _____ SA et les époux A. _____ L'ACI a procédé à des reprises sur les parts privées pour frais de véhicule (3'600 fr. de 1985 à 1990), dans la mesure où elle n'a trouvé aucun décompte des kilomètres parcourus à titre professionnel et à titre privé. En l'absence de toute pièce justificative de nature à étayer la comptabilité, il y a lieu d'admettre que les recourants n'ont pas établi la caractère commercial des frais résultant des kilomètres parcourus par l'administrateur. La reprise sur la part privée des frais de véhicules doit dès lors être maintenue. Comme l'ont admis les autorités intimées, en comptabilisant des frais non justifiés par pièces, les recourants ont commis une soustraction d'impôt par négligence. Vu cette qualification, les reprises demeurent sans incidence sur les amendes en droit fédéral, s'agissant des périodes qui ont fait l'objet de taxations provisoires. 12) Les ristournes (ligne 39 du tableau concernant X. _____ SA et les époux A. _____ De 1985 à 1990, la société n'a pas comptabilisé les ristournes reçues de l'entreprise C. _____, pour un total de 11'750 fr. 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, les décisions entreprises sont ici encore justifiées. 13) L'appartement de J. _____ (reprise hors tableau concernant les époux A. _____ applicable au revenu déterminant pour le taux) Sous la rubrique "Autres modifications" du tableau des reprises ajoutées au revenu imposable de M. A. _____, l'ACI a inscrit un montant de 8'000 francs chaque année de 1985 à 1992 représentant la valeur locative d'un studio à J. _____. Le recourant soutient que cette valeur locative ne repose pas sur des éléments sérieux et relève que l'appartement en question n'est disponible que 4 à 5 mois par année dans la mesure où il s'agit d'une résidence sans isolation, ni chauffage. L'art. 20 al. 1 lettre d LI soumet à l'impôt sur le revenu la valeur locative de l'habitation dont le contribuable est propriétaire. Cette imputation constitue une exception à la règle selon laquelle l'usage d'une chose dont le contribuable est propriétaire ne constitue pas un revenu. Ce cas particulier se justifie par le fait que le locataire ne peut pas déduire de son revenu le loyer qu'il paie à un tiers, alors que le propriétaire d'un immeuble peut déduire les intérêts passifs et les frais d'entretien de son immeuble (ATF 112 Ia 240; Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 435 ss). Le revenu locatif est imputé au contribuable, même s'il n'utilise pas, ou que partiellement, l'immeuble ou l'habitation dont il est propriétaire (Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, (Direkte Bundessteuer), vol. I, 2ème éd., Bâle 1982, ad art. 21, al. 1, lettre b, n. 97, p. 320). En effet, dans ce cas de figure, il jouit néanmoins d'un avantage économique qui consiste à avoir un logement à sa disposition et à pouvoir l'occuper en tout temps (Huguenin, L'imposition de la valeur locative d'un logement inoccupé, RDAF 1946, p. 141 ; RDAF 1947, p. 17). C'est donc la volonté du propriétaire de se réserver la libre disposition qui est décisive. Pour cette raison, le revenu locatif d'une résidence secondaire sera néanmoins imputé au contribuable (ATF 99 Ia 344; StE 1999 B 25.3 Nr. 21). En revanche, cet avantage économique n'existe plus si l'habitation n'est pas utilisable et ne peut pas être louée temporairement ou durablement (ATF 72 I 223; ATF 75 I 246; Huguenin, op. cit., p. 144; Rivier, loc. cit.). En l'espèce, le contribuable n'a ni démontré, ni même rendu vraisemblable qu'en l'absence de chauffage et d'isolation, son appartement était inutilisable 7 à 8 mois par an (il est d'ailleurs possible de recourir à des chauffages d'appoint). On relève

en outre que la valeur locative retenue est relativement faible, compte tenu des prix de location, même limités à la saison d'été dans cette région de la France. Par conséquent, la reprise doit être confirmée. De plus, il ne pouvait échapper à M. A. _____ qu'en ne déclarant pas l'immeuble dont il était propriétaire en France, il violait ses obligations de procédure. Cette attitude est constitutive d'une soustraction, laquelle devrait être réprimée par une amende. Néanmoins, pour les motifs exposés plus loin, il ne sera pas perçu d'amende et les décisions querellées seront confirmées sur ce point également.

6. a) En récapitulant les corrections apportées ci-dessus, les reprises opérées dans les charges de la société X. _____ SA sont modifiées de la manière suivante: - les lignes 3 (Tennis-Lausanne), 9 (Tennis-Ecublens), 10 (Tennis-Vidy), 11 (Bijouterie Guillard), 24 (achat sculpture), 32 (achat pendule) sont abandonnées; - la ligne 36 est corrigée, les différences calculées au consid. 5/8 (p. 22) étant reportées en diminution des reprises pour les années de calcul 1985, 1986, 1991 et 1992, en augmentation des reprises pour les années 1987 à 1990. En définitive, le tableau des reprises corrigés se présente ainsi : Tableau des reprises corrigées sur le bénéfice d'X. _____ SA: Années de taxation 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 Total des reprises effectuées par l'ACI 30'121 52'868 34'749 43'209 107'175 43'992 24'305 17'679 Total des reprises corrigées 26'618 35'832 33'609 42'342 109'099 43'212 16'505 5'792 Pour la période fiscale 1987-1988, le bénéfice imposable corrigé se calcule, en droit cantonal, communal et fédéral, de la manière suivante : Années de calcul 1985 1986 Moyenne Bénéfices déclarés ou admis 316'721 15'973 166'347 Corrections selon tableau des reprises corrigées 26'618 35'832 31'225 Majorations à titre de pénalité (en droit cantonal) 0 0 0 Bénéfices corrigés 343'339 51'805 197'572 Perte moyenne de la période de calcul précédente 0 Bénéfice imposable rectifié 197'572 Bénéfice imposable corrigé arrondi à 197'500 au lieu de 166'300 b) Les corrections apportées aux reprises opérées dans la société X. _____ SA sont reportées dans le chapitre fiscal des actionnaires. Au surplus : - la reprise de 4'000 fr. en 1988 pour l'achat de tableaux "Vol de Monix" et "De dos" a été abandonnée en cours de procédure; - les lignes 41 et 43 (Tennis-Lausanne et Ecublens) du tableau des reprises concernant les époux A. _____ sont abandonnées; - la ligne 46 est modifiée, la reprise étant réduite de 12'000 fr. à 6'000 fr. pour les années de calcul 1989 à 1992; la soustraction s'agissant de ces frais n'est pas établie; - la participation aux frais d'administration et de gestion de S. _____ SA (ligne 37 du tableau concernant X. _____ SA) fait également l'objet d'une reprise dans le chapitre de l'actionnaire. La soustraction sur ce point n'est pas retenue. Le tableau des reprises corrigées se présente dès lors comme il suit : Années de taxation 1987-1988 1989-1990 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 Total des reprises effectuées par l'ACI 30'121 46'368 31'249 47'209 73'303 78'525 41'416 47'962 Total des reprises corrigées 26'618 29'332 30'109 42'342 128'147 71'383 27'239 29'728 On rappelle au demeurant que la reprise relative à l'appartement sis à J. _____ est confirmée. Pour la période fiscale 1987-1988, le revenu net déterminant pour le taux se calcule dès lors de la manière suivante : Années de calcul 1985 1986 Moyenne Total des reprises corrigées 26'618 29'332 Pénalités (en droit cantonal) 0 0 Autres modifications ICC/IFD 6'700 6'700 33'318 36'032 34'675 ICC Revenu net imposé 124'607 Revenu imposable 159'282 arrondi à 159'200 au taux (1.8) de 88'400 IFD 121'370 Revenu net imposé 156'045 Revenu imposable arrondi à 156'000 au taux de 156'000 7. Les reprises et leur qualification ayant été examinées, le dernier objet du litige porte sur les amendes prononcées à l'encontre des recourants. a) En matière d'impôt fédéral direct, la

sanction réprimant la soustraction fiscale est une amende fixée en fonction du montant de l'impôt soustrait. L'art. 175 LIFD prévoit une amende 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. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, remplaçant ainsi l'art. 129 AIFD qui réprimait la soustraction consommée par une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. Selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, comme le prévoit l'art. 2 al. 2 CP. Le Tribunal administratif avait alors jugé que, dans ces conditions, l'art. 175 LIFD était plus favorable que l'art. 129 AIFD (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/0161 du 22 novembre 1995, consid. 1; voir également Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, § 90, p. 376). S'agissant de la tentative de soustraction, le Tribunal administratif avait jugé que l'art. 131 al. 2 AIFD était, dans certains cas, plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD. En effet, en appliquant l'art. 131 al. 2 AIFD, l'autorité pouvait arrêter l'amende à un montant équivalent à la moitié de celle qui aurait été infligée en cas de soustraction, mais au maximum à 20'000 fr. (Arch. 56, p. 355). En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose désormais à l'autorité de fixer une peine s'élevant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. b) En matière d'impôts cantonal et communal, l'art. 128 LI constitue le siège de la matière. Selon cette disposition, en cas de soustraction consommée, le contribuable est passible d'une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt cantonal et communal soustrait (art. 128 al. 2 lettre b LI). Bien que le droit cantonal ne distingue pas la soustraction consommée et la tentative de soustraction, l'art. 128 al. 2 lettre a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation. Dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10% (FI 91/0076 du 8 juillet 1993 et FI 94/0035 du 17 novembre 1994, consid. 4a). c) Les dispositions précitées déterminent le seuil minimal et maximal de la peine susceptible d'être prononcée. Dans un cas d'espèce, pour fixer le montant de l'amende approprié, il faut tenir compte de la culpabilité de l'auteur de l'infraction d'après toutes les circonstances particulières, notamment la gravité de la faute et la situation personnelle du contrevenant (art. 48 ch. 2 CP, applicable par renvoi de l'art. 333 al. 1 CP; Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-Main 1998, p. 464; ATF 114 Ib 27; ATF du 14 septembre 1984, RDAF 1987 p. 15; ATF 85 I 261; Arch. 39, 264, consid. 4). En matière d'impôts cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a édicté le 14 août 1992 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale. Ces directives prévoient que la quotité de l'amende dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé. 8. On rappelle au préalable les reprises abandonnées, en se référant au consid. 6 ci-dessus. En outre, il a été jugé que les reprises sur la participation aux frais d'administration et de gestion de S. _____ SA (ligne 37 du tableau), et sur les frais forfaitaires de représentation de M. A. _____ (ligne 46 du tableau), ne relevaient pas de la soustraction. De plus, s'agissant de la part privée sur les frais de véhicules d'X. _____ SA, reprise dans la société et chez l'actionnaire (ligne 38 du tableau), seule la négligence a été retenue. Le tribunal retient par ailleurs que, pour l'impôt fédéral direct dû par les époux A. _____, les taxations sont encore provisoires, si bien que seule la tentative de soustraction entre en ligne de compte. Il en va de même, s'agissant de la société pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994. Sur la

situation des contribuables, on mentionnera les commandement de payer les sommes de 1'143'884 fr. 55 et de 515'721 fr. 25, notifiés le 8 mai 2000 à la recourante; au demeurant, celle-ci fait déjà l'objet d'une commination de faillite, selon formule établie le 13 novembre 2000 pour un montant de 109'717 fr. 40. Selon le rapport intermédiaire établi le 12 juillet 2000 par le bureau fiduciaire REF Contrôle SA, le total du bilan au 31 décembre 1999 s'élevait à 1'674'580 fr. 26. Ainsi, "l'exercice accuse une perte nette de 175'190 fr. 80, portée en augmentation du report de pertes au 1er janvier 1999 de 1'820'301 fr. 28, d'où un report de pertes au 1er janvier 2000 de 1'995'492 fr. 08 après déduction des réserves ouvertes s'élevant à 855'000 fr.; la société présentant un surendettement au bilan, celle-ci est sujette aux dispositions de l'art. 725 CO". La mauvaise situation financière de la société ne va pas manquer de compromettre celle de son actionnaire également. De plus, M. A. _____, âgé de 68 ans, est atteint dans sa santé. Au demeurant, à l'instar des autorités intimées, le tribunal retiendra encore que les recourants ont collaboré aux travaux de redressement, que les infractions se sont poursuivies pendant plusieurs années et qu'elles ont donné lieu à des sanctions auprès de la société et de son actionnaire. Pour tenir compte de manière appropriée de la situation personnelle des recourants, des circonstances évoquées ci-dessus et de la durée de la procédure, le tribunal réduira les amendes. Pour les mêmes raisons, il renoncera à procéder à une "reformatio in pejus", s'agissant des reprises qui n'ont pas donné lieu à une sanction, à savoir qui ont trait à la participation aux frais d'administration et de gestion de S. _____ SA (ligne 37 du tableau de la p. 3), aux frais forfaitaires de représentation comptabilisés dans S. _____ SA (ligne 46 du tableau de la p. 4) et au revenu locatif de l'appartement de J. _____. Les amendes sont dès lors fixées comme il suit : en matière d'impôt fédéral direct : X. _____ SA Périodes fiscales Amendes 1987-1988 1'800.-- 1989-1990 2'000.-- 1991-1992 4'000.-- 1993-1994 0.-- Epoux A. _____ Périodes fiscales Amendes 1987-1988 2'600.-- 1989-1990 3'200.-- 1991-1992 6'200.-- 1993-1994 2'700.-- en matière d'impôts cantonal et communal : X. _____ SA Périodes fiscales Amendes 1987-1988 6'000.-- 1989-1990 7'600.-- 1991-1992 maj. 10% 1993-1994 maj. 10% Epoux A. _____ Périodes fiscales Amendes 1987-1988 6'000.-- 1989-1990 8'000.-- 1991-1992 maj. 10% 1993-1994 maj. 10% 9. Les considérants qui précèdent conduisent à une admission très partielle des recours. Les recourants supporteront donc un émolument, qui sera réduit - en dépit de la difficulté et de l'importance du dossier - pour tenir compte des dépens également réduits auxquels les recourants pourraient prétendre. Cela étant, il ne sera pas alloué de dépens.

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