

VD_OMNI FI.1999.0017 vom 4. Juli 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-07-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0017

FR: VD_OMNI FI.1999.0017 du 4 juillet 2001

IT: VD_OMNI FI.1999.0017 del 4 luglio 2001

Regeste

c/AFC et ACI | Reprise négative sur frais facturés par la recourante à une SA soeur (***** SA, FI 99/0016) pour "lisser" le bénéfice des 2 SA (cons.4/5).

Erwägungen

E. 1

Les recours des 10 février, 11 mars 1999 et 28 août 2000, interjetés contre les décisions des 11 janvier, 9 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

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Sur le plan cantonal et communal, la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI 2000) est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. 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), ainsi que la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), 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).

E. 3

Les recourants contestent pour l'essentiel les reprises opérées dans la comptabilité de la société recourante, ainsi que les rappels d'impôt et les prononcés d'amendes qui en ont résulté tant pour X. _____ SA que pour les contribuables personnes physiques, actionnaire ou directeur. a) En droit fiscal suisse, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de profits et pertes (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). 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. Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est

préssumé avoir perçu ces montants à titre de dividende dissimulé (FI 94/0106 du 5 octobre 1995; v. aussi Arch. 30, p. 101 ss notamment p. 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

E. 4

avril 1995, dans la cause J. et J. SA c/TA VD et ACI). b) Les prestations appréciables en argent peuvent également être constitutives d'une soustraction d'impôt (ou en droit fédéral, 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. 129 bis LI, respectivement 130 bis 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. Les reprises opérées par l'ACI portent sur les diverses prestations suivantes: - les primes d'assurances de l'administrateur B._____ et du directeur BB._____; - les cotisations au Stade-Lausanne et au Centre national de tennis à Ecublens; - l'achat d'huile de chauffage pour le domicile privé de l'administrateur B._____; - les frais de véhicule de l'épouse de l'administrateur B._____; - la différence sur les frais forfaitaires de représentation de l'administrateur B._____ et du directeur BB._____; - la part privée sur les frais de véhicules du directeur BB._____ et le refus de la déduction pour frais de transport de BB._____; - la reprise "négative" sur refacturation de participation aux frais administratifs; - les frais forfaitaires de représentation; - les frais de location d'une pièce pour BB._____. 1) Les primes d'assurances de l'administrateur B._____ et du directeur BB._____ (ligne 1 (assurance-maladie de l'administrateur B._____) du tableau des reprises concernant X._____ SA et lignes 11 et 12 (assurance-vie du directeur BB._____) du tableau des reprises concernant les époux A._____) a) De 1989 à 1991, des primes d'assurance-maladie versées à l'assurance-maladie Elvia pour un montant de 1'048 fr. en 1989 et 1990, puis de 2'097 fr. en 1991, ont été comptabilisées comme charges de la société au profit de l'administrateur de la société, B._____. Ces primes d'assurance constituent des dépenses privées en faveur de l'actionnaire; elles doivent donc être reprises, ce que les recourants ne contestent pas. On le rappelle (voir FI 99/0016 du 19 décembre 2000, consid. 5.1, p. 15), 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). N'étant ni preneur ni bénéficiaire de ces assurances, la société 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, si bien que la soustraction intentionnelle est ici réalisée. b) En 1993 et 1994, des primes versées à l'assurance-vie Rentenanstalt (5'500 fr. chacune des deux années) et à l'assurance-vie La Bâloise (1'321 fr. en 1994) ont également été comptabilisées comme charges de la société au profit de BB._____. Les recourants soutiennent que ces assurances ont été souscrites par la société X._____ SA en contrepartie d'affaires. S'agissant des primes versées à la Rentenanstalt, ils citent en particulier le cas d'un chantier réalisé par la société à La Chaux-de-Fonds. A l'appui de leurs dires, les recourants produisent une facture du 1er novembre 1990 à l'adresse du bureau d'architecture Studer à La Chaux-de-Fonds pour des travaux d'un montant de 72'045 fr. En ce qui concerne la prime d'assurance-vie La Bâloise,

les recourants se réfèrent à un chantier de la Bâloise Assurance à Yverdon et produisent le contrat d'entreprise passé le 6 juillet 1994 pour un prix forfaitaire de 67'200 fr. et une facture finale du 15 août 1995 d'un montant de 65'833 fr. De son côté, l'ACI observe que, lors de la conclusion des contrats, le preneur d'assurance était BB. _____ et non pas la société X. _____ SA. Celle-ci n'a acquis la qualité de preneur d'assurance que dans le courant du deuxième semestre de l'année 1996, lorsque BB. _____ lui a cédé les deux polices d'assurance, les 27 novembre et 2 décembre 1996. C'est pourquoi l'ACI considère qu'il s'agit de frais privés pris en charge indûment par la société et confirme la reprise, en invoquant le principe de la spécialité des exercices. Selon ce principe, l'entreprise ne peut arbitrairement choisir le moment de la comptabilisation et doit rattacher à l'exercice concerné les produits et les charges qui le concernent effectivement (Rivier, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), 1994, p. 202). Dans le cas d'espèce, les contribuables n'avaient pas à comptabiliser comme charges de la société des primes d'assurances dont celle-ci n'était pas encore la bénéficiaire. S'ils avaient un doute à ce sujet, il leur appartenait de se renseigner. Ainsi le montant de ces primes doit-il être ajouté au revenu imposable de BB. _____. Au niveau du bénéfice imposable de la société, la même reprise se justifie; toutefois, elle ne concerne pas les périodes fiscales litigieuses. La prise en charge de ces frais par la société est constitutive d'une soustraction par négligence de la part des recourants. En droit fédéral, l'élément subjectif de l'infraction n'est pas réalisé, la tentative de soustraction supposant une intention de son auteur. Selon l'art. 128 al. 1 LI (du 26 novembre 1956), alors même qu'il s'agit d'une taxation provisoire, la négligence suffit, ce qui justifierait une amende, mais atténuée (art. 128 al. 2 lit. b LI). La nouvelle du 4 juillet 2000, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, reprend en droit vaudois la solution adoptée par le législateur fédéral: la tentative de soustraction, régie par l'art. 243 LI 2000 n'est punissable que si elle est intentionnelle (BGC mai 2000, p. 852). Le principe de la *lex mitior* - consacré par l'art. 2 al. 2 du code pénal (CP), auquel renvoie l'art. 258 al. 1 LI 2000 - s'appliquant également en droit vaudois (voir Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne 2001, chapitre 12, § 2), l'infraction commise par négligence ne peut plus, dès 2001, être poursuivie en cas de taxation provisoire. Ces considérations conduiront à l'abandon de toute sanction relative à cette reprise, ceci tant en droit fédéral que cantonal.

2) Les cotisations au Stade-Lausanne et Centre national de tennis à Ecublens (lignes 2 (Lausanne) et 4 (Ecublens) du tableau des reprises concernant X. _____ SA) En 1990, 1991 et 1992, la société a comptabilisé dans ses frais généraux des cotisations annuelles au Stade de Tennis de Lausanne (362 fr. en 1990, 377 fr. en 1991 et 347 fr. en 1992) et au Centre national de tennis à Ecublens (1'080 fr. en 1989). L'ACI a repris ces montants au motif que le paiement de telles cotisations constituait une dépense privée non justifiée par l'usage commercial. Les recourants font valoir au contraire que ces cotisations ont été assumées par X. _____ SA dès lors qu'elles permettaient aux représentants de la société de pratiquer le tennis avec la clientèle et favorisait ainsi les rencontres d'affaires. Lors de l'audience du 21 novembre 2000, l'instruction a porté sur la comptabilisation de ces cotisations dans les charges de X. _____ SA. Les recourants ont maintenu leur point de vue selon lequel les cotisations annuelles au Stade Lausanne, ainsi que la location d'un court de tennis au Centre national de tennis, à Ecublens, étaient destinées à la clientèle de la société. Il a été admis qu'en jouant du tennis avec des clients potentiels, l'administrateur de X. _____ SA, B. _____, facilitait la conclusion de contrats pour le compte de sa société. A cela s'est ajouté le fait qu'à partir de 1988, opéré des deux hanches, B. _____ n'a plus joué au tennis en raison de son état de santé. Il ne lui

était de ce fait pas possible d'utiliser les courts de tennis à des fins personnelles. Partant, les recourants ont rendu vraisemblable que les frais de cotisations et de location de courts de tennis revêtaient un caractère commercial et constituaient des charges justifiées par l'usage commercial. Aussi la reprise sur ces frais a-t-elle été abandonnée pour l'actionnaire B. _____ et elle doit l'être également pour la société X. _____ SA. 3) L'achat d'huile de chauffage pour le domicile privé de l'administrateur B. _____ (ligne 3 du tableau des reprises concernant X. _____ SA) En 1989, un montant de 1'397 fr. a été comptabilisé dans les charges de X. _____ SA au profit de B. _____. L'ACI a repris ce montant sans que les recourants ne le contestent. Il s'agit en l'espèce de frais privés de l'actionnaire que la société a pris à sa charge. Compte tenu de la nature et du montant de cette dépense, qui ne pouvaient échapper à l'attention des recourants, cette opération relève de la soustraction intentionnelle. La décision querellée doit être confirmée sur ce point. 4) Les frais de véhicule de l'épouse de l'administrateur B. _____ (lignes 5 et 6 du tableau des reprises concernant X. _____ SA) Durant les années 1989 à 1992, la société a pris à sa charge des frais de leasing (8'491 fr. en 1989, 15'888 fr. en 1990 et 1992) ainsi que d'autres frais (1'662 fr. en 1989, 4'785 fr. en 1990, 2'637 fr. en 1991 et 2'048 fr. en 1992) pour le véhicule de l'épouse de l'administrateur de la société, B. _____. Il s'agit de dépenses privées dont la reprise n'a pas été contestée par les recourants. En comptabilisant dans les charges de la société des frais pour un véhicule appartenant à l'épouse de l'administrateur, les recourants ne pouvaient ignorer qu'il s'agissait de dépenses manifestement privées. Ces écritures comptables relèvent de la soustraction intentionnelle. 5) La reprise "négative" - correction sur la participation d'C. _____ SA aux frais administratifs de X. _____ SA (ligne 7 du tableau des reprises concernant X. _____ SA ; cette reprise négative n'apparaît pas dans le tableau des reprises ICC étant donné qu'elle a pour effet d'annuler tout rappel d'impôt pour la période fiscale 1991-1992, le bénéfice net corrigé étant absorbé par le solde des pertes moyennes reportées). En 1989, un montant de 60'000 fr. a été comptabilisé dans les charges de la société C. _____ SA, au crédit de la recourante X. _____ SA. Selon l'ACI, le montant doit être repris dans la comptabilité d'C. _____ SA et "en négatif" dans celle de X. _____ SA: cette prétendue participation n'a été facturée qu'à une seule reprise; ces frais n'ont jamais fait l'objet d'une facturation particulière lors des exercices commerciaux antérieurs ou postérieurs à 1989. De plus, la pièce comptable justificative - une seule facture datée du 31 mai 1989 - ne contient aucune information quant à la nature des services rendus, au nombre d'heures de travail ou encore sur les modalités de calcul fixant le montant de la charge. L'ACI en conclut que l'opération recèle une compensation du bénéfice d'une société sur l'autre. Selon les explications fournies par B. _____ lors de l'audience du 21 novembre 2000, la participation de 60'000 francs aux frais d'administration et de gestion de X. _____ SA correspond à la part refacturée des salaires du secrétariat et de l'administrateur assumée par X. _____ SA pour le compte d'C. _____ 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), C. _____ SA a établi son secrétariat dans les locaux de X. _____ SA, ce qui justifierait que des frais de secrétariat soient mis à la charge de la société bénéficiaire C. _____ SA. Ces explications n'ont pas convaincu le tribunal. On peut reprendre ici l'argumentation exposée dans l'arrêt FI 99/0016, étant admis que la charge refusée dans la comptabilité d'C. _____ SA doit nécessairement correspondre à une reprise négative dans celle de X. _____ SA. Au cours des exercices 1987 à 1989, les charges salariales (charges sociales comprises) de la société C. _____ SA 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 X. _____ 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 X. _____ SA n'a guère varié: en 1989, le chiffre d'affaires brut de X. _____ 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 X. _____ 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 C. _____ SA en 1989. La justification donnée par l'administrateur en termes de surcroît de travail pour X. _____ SA ne se traduit pas dans l'image comptable de la société. En effet, si l'on suivait les explications de l'administrateur, le versement de 60'000 fr. aurait dû correspondre à une augmentation des charges salariales de X. _____ SA, voire à une diminution des mêmes charges dans les comptes de C. _____ 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. On observe en outre que X. _____ SA est détenue par les membres de la famille de B. _____ et que celui-ci en est l'administrateur. La société représente donc un tiers proche de l'actionnaire. Sans ce lien de dépendance, cette facture de 60'000 francs n'aurait pu être établie. Le procédé et sa finalité ne pouvaient échapper tant aux organes de C. _____ SA qu'à ceux de X. _____ SA. Il convient donc de maintenir la reprise négative de 60'000 fr. dans les comptes de X. _____ SA. En revanche, les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôt n'ont pas été prouvés; c'est pourquoi l'ACI n'a pas retenu d'infraction à l'encontre de X. _____ SA (pas plus qu'à l'encontre de C. _____ SA ou de B. _____). Comme il l'a fait précédemment, le tribunal s'en tiendra ici à l'appréciation de l'autorité intimée. 6) Les frais forfaitaires de représentation du directeur BB. _____ et de l'administrateur B. _____ (lignes

E. 9

et 8 du tableau des reprises concernant X. _____ SA et ligne 17 du tableau des reprises concernant les époux A. _____) a) Le 31 janvier 1993, la société X. _____ a soumis à l'ACI un règlement d'entreprise "en matière de remboursement de frais", comprenant en annexe un "règlement concernant le versement des indemnités pour frais de représentation". Ce dernier règlement contient notamment les dispositions suivantes: "1. Principe L'indemnité forfaitaire est allouée à des collaborateurs dont la tâche consiste essentiellement à représenter et à promouvoir l'entreprise. Sont au bénéfice d'une telle indemnité tous les collaborateurs qui assument un devoir permanent de représentation, en particulier: - lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une activité dont une part importante se déroule à l'extérieur, en contact direct avec la clientèle de l'entreprise, et que la liaison entre la représentation et la promotion, d'une part, et la conclusion d'affaires, d'autre part, est essentielle, ou - lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une fonction impliquant un rôle d'animation, de coordination et de motivation vital pour l'entreprise, et qu'il assume de ce fait, et indépendamment de son appréciation personnelle, des obligations de représentation essentielles pour l'image générale de l'entreprise. 2. Cercle des bénéficiaires Les collaborateurs exerçant les fonctions suivantes sont mis au bénéfice de cette disposition: - B. _____, directeur - BB. _____, sous-directeur, responsable chantiers - G. _____, technicien 3. (...)" Audit règlement est joint un tableau présentant la liste du personnel bénéficiant du versement d'indemnités pour frais de représentation indiquant les montants suivants (au regard des salaires bruts) : 1989 1990 1991 1992

B. _____ 18'000 18'000 18'000 18'000 BB. _____ 8'400 9'600 9'600 9'600 Michel Alter 5'400 5'400 6'000 6'000 b) Comme indiqué dans le tableau ci-dessus, la société X. _____ SA a enregistré dans un compte 4515.0 intitulé "Frais forfaitaires", les indemnités allouées à titre de frais de représentation au recourant BB. _____ par 8'400 fr. pour l'exercice 1989, puis 9'600 fr. pour les exercices 1990 à 1992 (dans ce compte figurent également les indemnités versées au technicien G. _____). L'ACI a repris dans les comptes de X. _____ SA des parts privées sur les frais de représentation comptabilisés au bénéfice de BB. _____ de 3'600 fr. en 1989 et de 4'800 fr. de 1990 à 1992 (années de calcul). De même, l'ACI a refusé de déduire du revenu imposable de BB. _____ un montant de 4'800 fr. par an pour les années de calcul 1993 et 1994. Le directeur et sa société contestent ces reprises, en invoquant le règlement d'entreprise soumis à l'ACI le 31 janvier 1993 : dès lors que l'administration fiscale ne s'est pas expressément opposée à ce règlement, les recourants étaient autorisés à tenir ces forfaits pour admis. Le recourant rappelle en outre que la déduction avait été prise en compte dans une décision de taxation devenue définitive. De son côté l'ACI soutient que les montants alloués sont très élevés au regard du salaire et de l'activité déployée par le directeur de X. _____ SA. Ils ne correspondent pas aux frais habituellement admis en déduction pour ce genre d'activité. 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 est en principe admise 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. BB. _____ est entré au service de la société X. _____ SA pour seconder son père. Dès 1989, BB. _____ engage la succursale de l'entreprise à H. _____ - avec le titre de directeur - par sa signature individuelle. Comme le confirment les témoignages recueillis, il a exercé une fonction de directeur de fait de la société. Responsable des chantiers et de l'établissement des factures, il apparaît alors à tout le moins comme l'un des patrons de l'entreprise. Compte tenu de ces activités et de son rôle dans la société, le forfait annoncé peut raisonnablement être admis au titre de frais de représentation. La reprise de 3'600 fr. en 1989 puis de 4'800 fr. de 1990 à 1992 sur le bénéfice imposable de X. _____ SA, doit donc être abandonnée; par conséquent, la déduction par 4'800 fr. des frais de représentation du revenu imposable de BB. _____ doit être admise pour les années de calcul 1993 et 1994. c) L'ACI a effectué en outre des reprises dans la comptabilité de X. _____ SA sur les frais forfaitaires de représentation de son administrateur B. _____. 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. La société recourante considère ces reprises comme excessives. Elle a fait valoir lors de l'audience du 21 novembre 2000 que les certificats de salaire établis par la société X. _____ SA au nom de B. _____ attestaient de frais forfaitaires de 1'500 fr. par mois pour les années antérieures aux reprises. De son côté, l'ACI soutient que les montants alloués sont très élevés au regard du salaire et de l'activité déployée par l'administrateur de X. _____ SA. Ils ne correspondent pas aux frais habituellement admis en déduction pour ce genre d'activité. Comme on l'a déjà relevé dans l'arrêt du 19 décembre

2000 (consid. 5.9, p. 22 s.), 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 justifiées par pièces. Pour B. _____ - et l'argument doit nécessairement s'appliquer à X. _____ SA - le Tribunal administratif a admis un forfait de 12'000 fr. par an, en considération des deux éléments suivants : d'une part, des frais de représentation de B. _____ ont déjà été pris en compte dans les charges de la société C. _____ SA; d'autre part, l'administrateur est apparu réellement comme l'homme à tout faire à la fois d'C. _____ SA et de X. _____ SA. La reprise a dès lors été réduite de 12'000 fr. à 6'000 fr. par an de 1989 à 1992 sur les frais forfaitaires consentis par X. _____ SA à B. _____. Cette réduction doit s'appliquer aussi bien à l'administrateur qu'à la société. Enfin, 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. 7) La part privée sur les frais de véhicules du directeur BB. _____ et le refus de la déduction pour frais de transport de BB. _____ (ligne 10 du tableau des reprises concernant X. _____ SA et lignes 10 et 14 du tableau des reprises concernant les époux A. _____) . Les reprises sur les parts privées pour frais de véhicule (3'600 fr. pour chaque période de calcul concernée) sont contestées par la société et son directeur, dans la mesure où BB. _____ dispose d'un véhicule privé qu'il utilise également pour des déplacements professionnels qui ne lui sont pas remboursés. Il lui paraît contradictoire d'être imposé sur une part privée sur véhicule et de se voir refuser en parallèle la déduction pour frais de transport (2'127 fr. en 1989 et 1990 (pour l'IFD), 2'155 fr. en 1991 et 1992 et 3'316 fr. en 1993 et 1994). L'ACI soutient au contraire que, sur la base des investigations menées par son inspecteur, le recourant utilise le véhicule de l'entreprise pour des trajets ne concernant pas l'entreprise. Ce véhicule est essentiellement utilisé par l'épouse du recourant. S'agissant des frais de transport, l'ACI constate que les montants sont identiques pour les deux années de la période de calcul, ce qui l'amène à conclure que ces frais correspondent exactement aux charges encourues pour les trajets entre le domicile du contribuable et le lieu de son activité lucrative. Comme le recourant utilise le véhicule de l'entreprise, il n'y a pas lieu d'admettre la déduction des frais de transport. Il ressort des déclarations du recourant lors de l'audience du 24 janvier 2001 que, jusqu'en 1990, il utilisait à des fins professionnelles un véhicule (VD *****) propriété de la société qu'il avait financé lui-même, véhicule qui n'a été ni activé, ni amorti dans les comptes de X. _____ SA. Il a ensuite utilisé également à des fins professionnelles un véhicule privé (VD *****) acheté avec son épouse. Il a reconnu qu'il avait signé une attestation mentionnant l'utilisation d'un véhicule de l'entreprise alors même qu'il utilisait son véhicule privé dans son activité professionnelle. Le recourant est ainsi parvenu à établir qu'il mettait son véhicule privé au service de l'entreprise, en tout cas depuis 1990. Aucun amortissement n'a été mis à la charge de X. _____ pour ce véhicule, dont la société assumait cependant les frais. Il s'agit là d'une forme de compensation que le tribunal peut admettre. La reprise sur la part privée des frais de véhicule doit dès lors être abandonnée pour toutes les périodes litigieuses, aussi bien pour la société que pour son directeur actionnaire. Cela étant, point n'est besoin d'examiner encore la question de la déduction pour frais de transport qui doit effectivement être refusée. Au demeurant, il n'y a pas lieu ici de retenir une soustraction. 8) Les frais de location d'une pièce pour BB. _____ (ligne 16 du tableau des reprises concernant les époux A. _____) Pour les années de calcul 1993 et 1994, le recourant a revendiqué une déduction de 1'500 fr. par année pour la location d'une pièce à des fins professionnelles. Au sens des art. 26 LIFD,

ainsi que 3 et 7 de l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993, peuvent être déduits au titre de dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu de l'activité lucrative dépendante, les autres frais indispensables à l'exercice de la profession. Sont réputés autres frais professionnels l'utilisation d'une chambre de travail privée notamment. Le contribuable peut faire valoir des frais plus élevés à condition qu'il justifie la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 de l'ordonnance fédérale précitée). En matière de droit cantonal, l'art. 23 dans sa teneur au 1er janvier 1995 applicable pour la période fiscale litigieuse, prévoyait également la déduction des frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu. Le recourant fait valoir que la société X. _____ SA a dû renoncer au service d'un technicien pour des raisons économiques. Aussi a-t-il dû établir lui-même les offres et appels d'offres dans un bureau à son domicile le soir et le week-end. De son côté, l'ACI observe que le recourant dispose d'un bureau dans l'entreprise proche de son domicile (14 km). Le choix du contribuable de ne pas se rendre au bureau pour y travailler relève, selon elle, de la convenance personnelle, raison pour laquelle elle confirme la reprise. Les circonstances personnelles invoquées par le recourant ne sont pas de nature à justifier l'octroi d'une déduction des frais supplémentaires résultant de l'utilisation d'une pièce à des fins professionnelles à son domicile. Dans la mesure où le caractère nécessaire de dépenses de loyer supplémentaires n'a pas été établi, la reprise doit être confirmée. Le recours est donc rejeté sur ce point également. Au surplus, la déduction portée dans la déclaration d'impôt ne relève pas de la soustraction; le tribunal s'en tient ici à l'appréciation de l'autorité intimée. 9) Les autres corrections apportées à la taxation des revenus de BB. _____, à savoir les lignes 13 (correction du salaire déclaré selon certificat de salaire), 15 (frais de repas) et 18 (autres frais professionnels de l'épouse) ne sont pas contestées. 5. 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 2 (cotisations Stade-Lausanne Tennis), 4 (Centre national de tennis Ecublens), 9 (frais forfaitaires BB. _____) et 10 (part privée sur véhicule BB. _____) du tableau des reprises sont abandonnées; - la ligne 8 (frais forfaitaires B. _____) 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 ligne 7 (participation aux frais d'administration et de gestion de X. _____ SA) est maintenue; la soustraction sur ce point n'est pas retenue. En définitive, le tableau des reprises corrigées se présente ainsi : Tableau des reprises corrigées sur le bénéfice de X. _____ SA : Périodes de taxation 1991-1992 1993-1994 Années de calcul 1989 1990 1991 1992 Total des reprises effectuées par l'ACI - 26'672 42'933 25'511 38'683 Total des reprises corrigées - 40'952 28'171 10'734 23'396 b) La reprise "part privée sur véhicule BB. _____" abandonnée dans la société X. _____ SA en ligne 10 est supprimée des reprises opérées dans le chapitre fiscal de l'actionnaire. Il en va de même de la reprise sur les frais forfaitaires en ligne 17. Le tableau des reprises corrigées pour l'impôt fédéral direct, ainsi que pour l'impôt cantonal et communal (avant ajustement de la déduction pour contribuable modeste) se présente dès lors comme il suit: Périodes de taxation 1991-1992 1993-1994 1995-1996 Années de calcul 1989 1990 1991 1992 1993 1994 Total des reprises effectuées par l'ACI 5'727 5'727 5'755 5'755 29'016 30'337 Total des reprises corrigées 2'127 2'127 2'155 2'155 20'616 21'937 6. Les reprises et leur qualification ayant été examinées, il convient de statuer 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, 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 de 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). La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, consacre à ses art. 242 et 243 une solution calquée sur les dispositions correspondantes du droit fédéral, les art. 175 et 176 LIFD. En particulier, la nouvelle introduit la notion de tentative de soustraction (art. 243 LI 2000), qui requiert - comme en droit fédéral - une intention (BGC mai 2000, p. 852). Le principe de la *lex mitior* - principe général du droit pénal qui s'impose également en droit vaudois (art. 258 al. 1 LI 2000) - conduira en principe à appliquer les art. 242 et 243 LI 2000, à tout le moins lorsque ces dispositions sont en concours avec l'art. 128 al. 2 lit. b LI 1956, c'est-à-dire quand la contravention n'a pas été constatée avant la fin de la période de taxation (en l'espèce, l'hypothèse de l'art. 128 al. 2 lit. a LI 1956 n'est pas réalisée). 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). 7. La reprise négative de 60'000 fr. (ligne 7 du tableau concernant la société) - qui est confirmée - aggrave sensiblement les résultats des exercices de la période de calcul 1989-1990, faisant apparaître une perte moyenne pour ces périodes de 4'808 fr. (au lieu du bénéfice déclaré de 3'986 fr.), avant le report des pertes des périodes antérieures (par 29'359 fr.). Compte tenu de ces corrections et de leurs incidences sur les périodes de calcul suivantes, toutes les amendes prononcées à l'encontre de la société seront annulées.

S'agissant des recourants personnes physiques, on rappelle au préalable les reprises abandonnées (consid. 5b). La mise en compte dans les exercices 1993-1994 des primes d'assurance-vie - qui ont fait l'objet de reprises confirmées dans le chapitre des contribuables personnes physiques - relevaient de la négligence, qui n'est pas punissable (consid. 4, chiffre 1b in fine). Il n'y a dès lors plus lieu de prononcer d'amende à l'encontre des époux A._____. 8. Les considérants qui précèdent conduisent à une admission partielle des recours. Le sort du litige conduirait à fixer un émolument quelque peu réduit pour la société et plus sensiblement pour les personnes physiques. De même, les recourants pourraient prétendre à l'allocation de dépens réduits. Par compensation, les recourants ne se verront pas allouer de dépens, l'émolument étant fixé à 2'000 fr. pour la société, les époux A._____ étant, de leur côté, dispensés des frais de justice.

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