

VD_OMNI FI.1999.0063 vom 28. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0063

FR: VD_OMNI FI.1999.0063 du 28 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1999.0063 del 28 novembre 2000

Regeste

c/ACI | Un apport en capital déguisé de la société-mère à la société-fille doit être repris si l'objectif poursuivi par les parties est de transférer tout ou partie du bénéfice de la première chez la seconde pour éluder l'impôt. In casu reprise de frais d'investissement immédiatement amortis chez la société-mère mais abandon de la reprise ayant trait à la différence d'intérêts.

Erwägungen

E. 25

août 1999; 96/088 du 17 juin 1997). b) On relève, dans le cas d'espèce, que l'avis du 7 décembre 1994, qui se referait aux périodes 1989-1990 à 1993-1994, ne comportait pas seulement, comme le soutient la recourante, l'indication que l'autorité fiscale allait, en application de l'art. 109 LI, procéder à la révision des taxations définitives. Bien au contraire, cet avis, en deuxième page, d'une part, se réfère expressément à l'art. 133 al. 1 LI, d'autre part, indique qu'il vaut avis interruptif de la prescription des contraventions fiscales. Par surcroît, cet avis a été validé tant par la mesure d'instruction effectuée en janvier 1995 au siège de la recourante que par la requête du 15 février 1995. La prescription a donc, à tout le moins, été interrompue jusqu'au 31 décembre 1998. Or, dans l'intervalle, d'autres mesures d'instruction ont été dirigées à l'encontre de la recourante jusqu'à la notification des décisions attaquées; chacune de ces interventions constituait un motif d'interruption et faisait donc courir un nouveau délai. Ainsi, le 14 juin 1996, la recourante a été requise de produire le calcul détaillé de l'intérêt comptabilisé sur le prêt octroyé à sa filiale de Z. _____ (v., infra, cons. 3c); la recourante a été invitée à produire des relevés détaillés concernant plusieurs postes de sa comptabilités, dont les montants octroyés à C. _____ (v., infra, cons. 3b). Le 15 avril 1999, un avis de prochaine clôture lui était ensuite notifié. Il n'y a donc pas matière en l'occurrence à invoquer la prescription, celle-ci ayant été valablement interrompue jusqu'au début de la procédure à tout le moins, s'agissant des périodes 1989-1990 à 1993-1994. Quant aux périodes 1995 et 1996, il n'y a pas lieu de s'y attarder dans la mesure où l'ACI a opéré son contrôle et a procédé à toutes les mesures d'instructions dans le délai de quatre ans suivant la fin desdites périodes. 2. La recourante conteste l'ensemble des reprises opérées dans ses comptes par l'autorité intimée; elle leur dénie par ailleurs, s'agissant de celles traitées sous chiffres 1 à 3 ci-dessus, le caractère de soustraction. a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (v. arrêts FI 95/046 du 13 juin 1996, 94/065 du 18 août 1995, 93/053 du 20 décembre 1994, 93/016, du 10 mai 1994). La situation doit être distinguée selon qu'il s'agit de réviser une taxation définitive en matière d'impôt cantonal et communal ou en matière d'impôt fédéral direct. aa) En droit

vaudois, la procédure de révision est réglée aux art. 107 à 109 LI, en matière d'impôt direct cantonal et communal; l'alinéa 1er, première phrase, de cette dernière disposition permet à l'autorité de taxation de réviser la taxation définitive "(...)dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision, lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours" . Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (arrêts FI 93/100, du 28 octobre 1994 et FI 93/101, du 15 mars 1995). la procédure de révision soit entamée dans le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. L'autorité doit invoquer la découverte de faits nouveaux, soit des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (nova reperta); ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (v. sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 et ss; références citées; v. aussi, Pierre Moor, Droit administratif, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991 nos 1300 et ss; v. aussi, Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 1 et ss; Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 96-97). Dans plusieurs arrêts, le Tribunal administratif a ainsi dénié le droit de l'autorité fiscale de revenir sur des taxations définitives, en particulier lorsqu'elle disposait déjà, durant la procédure de taxation, de tous les éléments nécessaires pour apprécier la situation du contribuable (v. FI 96/053 du 15 octobre 1997, publié in StR/RF 1999, p. 204, cons. 5b; 96/022 du 19 mars 1997, cons. 2b/bb; 96/057 du 5 novembre 1996, cons. 5b; 95/024 du 14 mars 1997; v. toutefois StE 1986 ZH B 97.41 no 3; v. aussi StE 1994 ZH B 97.41 no 7 et SO B 97.41 no 6, ainsi que les références citées et FI 96/053 précité). On rappellera par ailleurs que la LI distingue l'hypothèse de la révision (que l'on peut appeler rappel d'impôt, lorsqu'elle intervient en défaveur du contribuable), de celle de la soustraction d'impôt. bb) En impôt fédéral direct, sous l'empire de l'AIFD, applicable jusqu'au 31 décembre 1994, la révision d'une taxation définitive n'était possible au détriment d'un contribuable qu'en cas de soustraction (v. Archives 52, spéc. p. 457 et ss; FI 96/053, déjà cité). A l'inverse, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, ne présuppose plus l'existence d'une faute pour permettre la révision en défaveur du contribuable (v. art. 151 et ss LIFD; cf. sur ce point la circulaire de l'AFC de septembre 1992, intitulée "Impôt fédéral direct, Innovations apportées par la LIFD", p. 33; v. au surplus sur ce point Hugo Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in Archives 61, 447 ss., spéc. p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, no 26, dans lequel est rappelé le système mis en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD). Dans le cas d'espèce, on relève que l'autorité intimée a estimé que certaines des reprises opérées dans les comptes de la société recourante (ch. 4, prestations inter-sociétés) n'étaient pas constitutives de soustraction. Aussi, tenant compte de la jurisprudence du Tribunal administratif, elle n'a opéré aucune correction au bénéfice déclaré et n'a pas prononcé de rappel d'impôt en relation avec ces éléments, s'agissant des périodes 1989-1990 à 1993-1994, taxées de façon définitive. La recourante en a du reste pris acte

dans ses écritures complémentaires. En revanche, l'autorité intimée n'est pas déchu du droit d'apprécier ces éléments, pour autant qu'ils se soient répétés durant les années de calcul 1993 et suivantes, dans le cadre de la taxation définitive des périodes subséquentes. b) En droit fiscal suisse, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de pertes et profits (cf. articles 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD et 54 al. 1 LI). 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 (cf. art. 959 CO). Dans la mesure où ces dispositions sont respectées, le compte de pertes et profits lie aussi bien le contribuable que les autorités fiscales (cf. Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, n° 29.1, p. 237). Si, en revanche, ces dispositions ne le sont pas 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 (cf. Cagianut, in *Archives de droit fiscal* 37, p. 142). aa) 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 lit. 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. La répartition de bénéfice dissimulée sera ainsi présumée lorsqu'aucune contre-prestation ne correspond à la prestation de la société, que cette disproportion était manifeste tant pour les organes de la société prestataire que pour le bénéficiaire, et lorsqu'enfin cette dernière favorise un membre de la société ou une personne touchant celui-ci de près. On doit ainsi admettre qu'il y a répartition de bénéfice dissimulée en particulier lorsque la société grève indûment son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Ernst Känzig, *Die direkte Bundessteuer*, Bâle 1992, 2ème éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent donc 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 (cf. arrêt FI 94/0106 du 5 octobre 1995; cf. aussi *Archives* 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 (cf. ATF du 4 avril 1995, dans la cause J. et J. SA contre TA VD et ACI). bb) 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. aaa) En droit fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est réalisé lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé, d'une manière fautive, l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (cf. *Archives* 52, 454; 54, 660; 56, 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée sur la base de l'art. 131 al. 2 AIFD,

lequel exige un acte intentionnel. Les conditions de la soustraction sont les mêmes en droit cantonal, la LI n'opérant toutefois pas de distinction (entre soustraction consommée et tentative) fondée sur l'entrée en force ou non de la taxation. L'art. 128 LI consacre une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. C'est donc utiliser un terme impropre (toujours par rapport au droit pénal) que de parler de "tentative" dans cette hypothèse (sur tous ces points, v. Tribunal administratif, arrêt FI 91/076 du 8 juillet 1993, consid. 4b). On ajoutera cependant que les autorités fiscales ont pour pratique, en présence d'une telle "tentative" de soustraction, de réduire l'amende à la moitié de celle qui serait prononcée en cas de soustraction consommée. Pour que les éléments objectifs de la soustraction fiscale soient ainsi réalisés, il faut tout d'abord pouvoir établir que les montants non déclarés constituent des éléments imposables et ensuite, s'agissant des personnes physiques, démontrer que ces montants sont entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Quant à la condition subjective, elle réside dans le fait que le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. On se référera aux définitions de l'art. 18 CP pour opérer la distinction entre ces deux hypothèses. Le Tribunal fédéral considère que la preuve du caractère intentionnel de la soustraction est rapportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faudrait alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (dol éventuel; cf. Archives 62, 668; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21, no 6; v. aussi Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, diss., Bern 1991, § 10 no 2.3, pp. 82-83). Au contraire, l'acte relève de la négligence si l'intéressé, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte (art. 18 al. 2 CP); l'imprévoyance est coupable, lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances ou par sa situation personnelle (al. 3). Lorsqu'on retient que le contribuable a agi par négligence, de façon consciente ou inconsciente (v. sur ce point, ATF 121 IV 249; 96 IV 99), cette circonstance peut apparaître comme un facteur de réduction de la quotité de l'amende (Behnisch, op. cit., pp. 85-86). Conformément aux articles 63 et 333 CP, toutes les circonstances permettant d'apprécier le degré de culpabilité du contribuable doivent entrer en considération dans la fixation de l'amende (v. Laurent Moreillon, *La procédure applicable à la répression des infractions fiscales: procédure administrative ou procédure pénale?*, in RDAF 1999, p. 41 et ss, not. 54). Dans l'application de l'art. 63 CP, le Tribunal fédéral se réfère à l'examen détaillé fait par Stratenwerth (in *Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil*, Berne 1989, par. 7, no 7 ss) des éléments qui devraient guider le juge dans la détermination de la peine (ATF 116 IV 289 et 296 consid. 2b, JT 1992 IV 43; ATF 117 IV 112, JT 1993 IV 98). L'art. 48 al. 2 CP précise la règle générale de l'art. 63 CP en ce sens que le montant de l'amende doit être fixé d'après la situation du condamné, de façon que la perte subie par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier cette situation devront être pris en considération les revenus et la fortune, l'état civil et les charges de famille, la profession et les gains, l'âge et la santé du condamné. Il s'agit en effet d'éviter que l'amende ne frappe plus lourdement les personnes économiquement faibles (cf. ATF 114 Ib 27). bbb) On rappellera encore que les amendes prononcées en matière fiscale constituent de véritables sanctions pénales, au sens de l'art. 6

CEDH. Cette disposition est dès lors applicable, en particulier la présomption d'innocence posée à son alinéa 2 (RDAF 1992, 324), avec les conséquences qui en découlent en matière de preuve (voir à ce propos Moreillon, op. cit., spécialement p. 51 ss). On précisera, s'agissant de la portée de ce dernier principe qu'il n'empêche pas les Etats contractants d'adopter des règles fixant des présomptions de fait ou de droit; une telle solution n'est pas contraire en principe à la convention, pour autant que les règles de preuve en question ne dépassent pas des limites raisonnables, prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (v. à cet égard arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 7 octobre 1988 en la cause Salabiaku: Publications de la CEDH, série A, no 141, spéc. no 28 ss, p. 15 ss; dans le même sens ATF 121 II 257, spéc. consid. 3 let. e, p. 269 s.) Cette jurisprudence invite ainsi le juge à observer une certaine prudence à l'endroit de règles posant de telles présomptions, l'intéressé devant bien évidemment être habilité à établir son innocence (dans ce sens, v. Moreillon, op. cit., p. 52; v. aussi Henri Torriente, Les infractions fiscales, in OREF, Les procédures en droit fiscal, Berne 1997, 243 ss, spéc. p. 279 ss et réf. cit.). Concrètement, l'on peut retenir, même dans le domaine pénal, qu'il appartient à l'autorité fiscale de prouver que des éléments de revenus n'ont pas été déclarés, sans qu'elle doive apporter au surplus la preuve négative de l'absence de faits entraînant une réduction ou une exonération d'impôt (dans ce sens, v. un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme, résumé in JAAC 58.112); une telle répartition du fardeau de la preuve ne viole pas la présomption d'innocence. 3. Les éléments repris en l'occurrence seront examinés dans l'ordre dans lequel ils figurent au tableau inséré ci-dessus.

a) Fonds du 25ème anniversaire (chiffre 1) La recourante expose qu'à l'occasion du 25ème anniversaire de sa fondation, il avait été décidé de créer un fonds destiné à parrainer et à financer des opérations en faveur des étudiants du centre provenant de milieux ou de pays défavorisés, par le biais notamment d'octroi de bourses d'études. Les montants ainsi recueillis auprès des anciens étudiants de l'école ont été crédités sur un compte épargne ouvert auprès du Crédit suisse au nom de la société. La constitution d'une fondation avait spécialement été envisagée à cet effet. La souscription publique du capital n'ayant pas eu le succès escompté, cette fondation n'a finalement jamais été créée. Les montants récoltés à cette fin sont demeurés bloqués sur un compte ouvert auprès du Crédit suisse, une provision ayant été comptabilisée au bilan de la société recourante à due concurrence. Or, il ressort des documents versés au dossier, que ce compte a régulièrement rapporté des intérêts qui, selon l'ACI, auraient dû être comptabilisés par la contribuable à titre de revenu. En conséquence, l'autorité intimée a repris dans les comptes de la société recourante tant les attributions (années de calcul 1987 et 1989; chiffre 1.01) que les intérêts bonifiés sur le compte Crédit suisse (1988 à 1996) de ce fonds (chiffre 1.02). On relève qu'à teneur de la correspondance de sa mandataire du 24 décembre 1998, la recourante a tout d'abord indiqué qu'elle acceptait cette reprise; elle est au demeurant revenue sur sa position puisqu'elle la conteste en définitive. aa) A teneur du plan comptable de la société, on constate que le capital de ce fonds figure à l'actif du bilan de la société, sous compte n° *****, avec pour libellé: Crédit suisse, n° 1*****; la contrepartie de cet actif est comptabilisée au passif, soit une provision ouverte sous n° *****. D. _____ a expliqué en audience que, dans les faits, la société gérait ce capital en dotation en qualité de fiduciaire et qu'elle devait rendre des comptes aux donateurs. Avec l'accord de ces derniers, une partie de ce fonds a été utilisée en 1999 pour l'aménagement d'une bibliothèque au service de ses étudiants; le solde sera utilisé dans un but similaire, cette année encore. Cette opération impliquera une dissolution de la provision ouverte au bilan. En revanche, les

intérêts créditeurs de ce capital n'ont jamais été comptabilisés dans les produits de la société; or, tel aurait dû être le cas, selon l'ACI, dans la mesure où, notamment, ils augmentent la valeur du fonds. bb) Une distinction doit être opérée entre les deux reprises opérées par l'ACI en relation avec ce fonds. aaa) Le tribunal ne partage pas l'opinion de l'ACI s'agissant en premier lieu des attributions dont le compte Crédit suisse a été crédité en 1987 et en 1989; il n'y a pas matière ici à reprise. On retient en effet des explications de D._____ sur la disposition du capital en dotation, qui apparaissent fondées, que ce capital était initialement destiné à une fondation qui n'a jamais été constituée; il est cependant entré dans le patrimoine de la recourante avec l'accord des donateurs, ceux-ci ayant au demeurant accepté son affectation à l'aménagement d'une bibliothèque destinée aux étudiants du centre. D'un point de vue civil, on doit garder à l'esprit que chaque ancien étudiant mis à contribution a effectué une donation en faveur du compte Crédit suisse; Cette donation demeure toutefois conditionnelle par définition (art. 245 CO) et est soumise à la condition que la fondation soit effectivement créée et que le capital ainsi recueilli soit mis à la disposition de celle-ci (v. sur ce point, Hans Michael Riemer, in Berner Kommentar, Band I, 3.Abteilung, 3.Teilband, Die Stiftungen, Systematischer Teil, Bern 1975, p. 268, nos 421 et ss). Le fait que cette fondation n'ait finalement jamais vu le jour ne modifie en rien les rapports juridiques nés entre la communauté des donateurs et le mandataire chargé de constituer la personne morale; ceux-ci demeurent régis par les articles 394 et ss CO, l'art. 400 al. 1, notamment. Il en résulte si que la société recourante gère sans doute ce capital, elle n'en a cependant pas la libre disposition; au contraire, elle est tenue de rendre des comptes sur sa gestion et reste débitrice envers la société simple constituée par la communauté des donateurs. Toutefois, cette dernière ayant consenti à l'affectation proposée par la société, en lieu et place de la fondation initialement projetée, les fonds ont été, on l'a vu, intégrés dans le patrimoine de la recourante. On retire de tout cela que la recourante a en réalité reçu une donation et que, par l'effet des articles 54 al. 2 lit. a LI et 49 al. 1 lit. a AIFD (v. sur ce dernier point, Masshardt, op. cit., ad art. 49 AIFD, n° 9; la règle est désormais consacrée en impôt fédéral direct par l'art. 60 lit. c LIFD; v. FF 1983 III 1 et ss, not. 200), ce capital, bien qu'augmentant la fortune sociale, ne fait pas partie du bénéfice imposable de la personne morale. A hauteur de 13'224 fr. (période 1989-1990) et 125 francs (période 1991-1992), la reprise n'est pas justifiée et c'est donc à tort que l'ACI a considéré que l'absence de comptabilisation de ces attributions était constitutive de soustraction. bb) Quant aux intérêts créditeurs du fonds, l'autorité intimée a en revanche vu dans l'absence de comptabilisation de ces sommes par la recourante une soustraction par négligence, ce à juste titre. On peut assurément considérer que la recourante, par une imprévoyance coupable, a estimé que les intérêts de ce fonds ne constituaient pas un produit et que, par conséquent, elle n'avait pas à les déclarer. Or, elle s'est trompée sur ce point puisque, comme on l'a vu au paragraphe précédent, le fonds est, avec l'accord des donateurs, tombé dans son patrimoine. Comme tous les revenus découlant d'un capital donné, ces intérêts sont imposables. La recourante avait donc l'obligation de déclarer ce revenu et la reprise est, sur ce point, justifiée. L'insistance avec laquelle elle se défend, dans ses explications, d'avoir réalisé un revenu en mettant en avant l'objectif qu'elle s'était initialement assigné au moyen de cette récolte, démontre en effet qu'elle n'a sans doute toujours pas saisi que ce fonds était susceptible d'influencer le résultat des exercices sociaux des périodes concernées. Cela étant, on doit partager l'opinion de l'autorité intimée sur ce point; il s'agit d'une soustraction par négligence. b) Notes de frais de C._____ (chiffre 2) C._____ a dirigé l'entreprise durant près de trente ans; d'abord en qualité d'administrateur-délégué,

puis en tant que président du conseil et directeur. A ce titre, il a perçu, durant les périodes ici concernées, divers montants que l'ACI a, dans ses décisions, classé en deux catégories, les notes de frais (ch. 2), d'une part, les frais de représentation (ch. 3; v. infra paragraphe c), d'autre part. Durant la procédure de contrôle, la recourante s'est révélée incapable de fournir la moindre pièce justificative à l'appui de ces versements; ce nonobstant, l'ACI en a admis une partie, la différence étant reprise. Dans la correspondance de sa mandataire, du 24 décembre 1998, la recourante avait reconnu le caractère aléatoire des justificatifs qu'elle pourrait, cas échéant, soumettre à l'ACI, ces derniers n'ayant pas une force probante suffisante; aussi avait-elle indiqué ne pas pouvoir s'opposer à la reprise. Elle avait néanmoins émis la condition que l'ACI admette la comptabilisation, au titre de salaire versé à C._____, une partie de ces indemnités à raison de 27'500 fr. en 1994, 27'500 fr. en 1995 et 30'000 francs, soit la valeur à l'argus d'une Buick cédée à celui-ci à son départ, montant déclarés à l'AVS lors d'un contrôle effectué par la caisse de compensation. La recourante avait également revendiqué la comptabilisation de la perte résultant de la différence entre la valeur comptable de la Buick, 42'210 fr., et la valeur de cession à C._____, soit 30'000 fr. Elle est au demeurant revenue, sur ce volet également, sur sa position initiale puisque dans ses écritures elle conteste tant la reprise que son caractère pénal. Le contrôle fiscal a permis de révéler que C._____ avait tout d'abord facturé à la société recourante, entre 1987 et 1995, 826'085 francs pour diverses activités de promotion de celle-ci et pour ses frais de voyage à l'étranger. L'ACI a admis que, sur ce montant, 400'000 francs étaient justifiés par l'usage commercial. Elle a cependant repris la différence, soit 426'085 francs, considérant au surplus qu'il s'agissait là d'une soustraction (chiffre 2). On relève qu'en parallèle chez C._____, décisions aujourd'hui définitives et exécutoires, l'ACI a, d'une part, limité à 277'500 francs ses reprises (il s'agit cependant seulement des années de calcul 1989 à 1994; les montants repris sont au demeurant les mêmes que ceux opérés dans les comptes de la société de 1989 à 1993), d'autre part, considéré que ces dernières n'étaient pas constitutives d'une soustraction de la part de celui-ci. Dans sa réponse, l'ACI considère qu'il s'agit là de montants que la société a, huit années durant, versés à C._____ au titre de "pots-de-vin" ou de "dessous-de-table" dont celui-ci aurait eu à gratifier divers bénéficiaires à l'étranger. A l'issue du contrôle, elle a estimé probable que certaines commissions occultes, versées à des correspondants étrangers, ont pu créer des conditions favorables à la tenue de séminaires et ont pu favoriser l'inscription d'étudiants étrangers au centre; aussi a-t-elle admis une part commerciale de 50% sur le total de ces commissions. Pour l'ACI, le solde constituerait en revanche une part non justifiée par l'usage commercial; sa reprise se fonde sur le fait que la société a comptabilisé ces versements bien qu'ils ne reposent sur aucun document probant. La recourante se borne à contester, pour sa part, la qualification par l'ACI de ces versements; selon elle, il s'agit d'indemnités qui ont été payées et des frais remboursés à C._____ pour ses dépenses; il appartient donc à celui-ci de démontrer aux autorités fiscales la preuve du caractère commercial de ces dépenses. aa) La question a trait ici à la comptabilisation de charges portées indûment au débit du compte d'exploitation et grevant le résultat final de la société. On rappelle qu'à teneur des articles 49 al. 1 lit. b AIFD et 54 al. 1 lit. b LI, tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial entrent en considération pour la calcul du rendement net, respectivement du bénéfice imposable. On entend par frais généraux toutes les dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un nouvel élément porté à l'actif du bilan; c'est à ce titre qu'ils sont

réputés justifiés par l'usage commercial et immédiatement déductibles (v. Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, Société anonyme*, Lausanne 1994, ch. 26.3.1, p. 208). De façon générale, les comptes annuels doivent observer le principe dit de la justification ou de la documentation; l'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (v. Manuel suisse de révision 1992, tome 1, ch. 2.124, p. 34). En outre, la présentation des comptes annuels de la société anonyme, régie par l'art. 662a CO, doit observer le principe de sincérité consacré à l'art. 959 CO. Il résulte de l'application de ces deux principes que le fardeau de la preuve du caractère de charge de l'écriture portée au compte de pertes et profits repose exclusivement sur les épaules du contribuable astreint; la société contribuable doit ainsi prouver que ces charges sont commercialement justifiées (v. jurisprudence constante du Tribunal fédéral, in Archives 68, 746, cons. 3b; 56, 431, cons. 4a). L'autorité fiscale doit en effet être en mesure de s'assurer que seules des raisons commerciales, et non seulement les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont inspiré le choix d'une prestation considérée comme insolite (cf. ATF 107 Ib 329). Parmi les prestations insolites, on désigne généralement par "pot-de-vin" ou "dessous-de-table" des prestations faites pour engager le bénéficiaire à observer une certaine conduite ou des biens remis à ce dernier à titre de remerciements pour services rendus (v. Masshardt, op. cit., ad art. 22 AIFD n° 13). Quant au principe, les pots-de-vin sont admis en déduction, lorsque le caractère professionnel de la prestation illicite est établi (v. Archives 15, 141 et ss, 220). La preuve du paiement et de son caractère indispensable doivent cependant être apportées de façon convaincante par le contribuable (Archives 56, 431, cons. 4a, déjà cité). Celui-ci ne saurait se contenter de révéler l'identité du bénéficiaire de la prestation occulte pour satisfaire à son incombance; les circonstances de la transaction ayant donné lieu au versement du dessous-de-table doivent en outre être démontrées (v., outre Masshardt, ibid., StE 1996, FR, B. 23.45.1, n° 1, références citées). Les autorités fiscales doivent en effet s'assurer que seules des raisons commerciales ont inspiré le choix de la prestation ou si cette dernière ne constitue pas une distribution dissimulée de bénéfice ou une disposition gratuite en faveur de tiers (v. Archives 56, 431; ATF 107 Ib 329). Le Tribunal fédéral a lui-même rappelé que, pour satisfaire à l'exigence de preuve, le contribuable était tenu de produire les contrats des transactions principales sur lesquels repose le paiement de commissions occultes (v. Archives 68, 746, cons. 3c). A compter du 1er janvier 2001, cette déduction ne sera du reste plus autorisée, vu l'adoption le 22 décembre 1999 par le parlement fédéral de la loi fédérale sur l'interdiction de déduction des commissions occultes (v. articles

E. 27

al. 3, 59 al. 2 LIFD et 10 al. 1 et 25 al. 1bis LHID; cf. au surplus FF 1997 II 929; IV 1195).
bb) En l'occurrence, il est tout d'abord ressorti du contrôle effectué par l'autorité fiscale que C._____ a perçu entre 90'000 et 100'000 francs par an (à vérifier) , à raison de deux ou trois écritures par exercice; ces montants ont été ventilés dans la rubrique "Marketing", sous trois comptes différents, nos 48'600 (actions spéciales étranger), 48'050 (actions promotionnelles étranger), 48'300 (frais de voyages; défrayés en sus selon C._____ lui-même). Plusieurs procès-verbaux de réunions du conseil d'administration de la société recourante ont été versés au dossier, notamment deux réunions de septembre et novembre 1994. On en retire qu'une partie au moins de ces montants était versée par la société, sans que son affectation conforme à un usage commercial soit assurée; celle-ci a donc accepté - ou du moins en a-t-elle pris le risque - la remise à C._____ des sommes en question comme complément de salaire, bien qu'elles soient comptabilisées comme dépenses de

marketing. On relève du reste que ce dernier poste couvre notamment la remise de la Buick dont il a été question ci-dessus. Pour justifier, quant au principe, la prise en charge par elle des montants dont C._____ a été gratifié en sus du salaire qu'il retirait de son activité de directeur du centre, la recourante fait valoir que celui-ci ne saurait être assimilé à un actionnaire ou à un proche des actionnaires. Elle met en avant le fait que C._____ était simplement son employé et, à ce titre, qu'il était soumis aux instructions de son employeur; elle sous-entend ainsi que ces montants ne lui auraient pas été versés sans contre-prestation de sa part. Or, C._____ avait l'habitude d'établir des notes manuscrites pour ses déplacements en Suisse et à l'étranger (on en dénote trente-quatre); sur chacune d'entre elles, il invitait le comptable à créditer son compte BCV, voire à lui remettre du cash. Le conseil d'administration a avalisé cette pratique consistant à payer des frais sans justificatif; cela ressort de la correspondance produite à teneur de laquelle les indemnités perçues par C._____ sont destinées prioritairement aux dépenses engagées en faveur de la société (cf. lettres des 6 et 15 juin 1981, 11 décembre 1986). Au cours de l'entretien du 26 novembre 1998 avec les représentants de l'ACI, le comptable de la société, *****, a du reste reconnu qu'il ne pouvait pas apporter de preuves concluantes concernant la justification commerciale ces dépenses, précisant qu'il n'avait jamais osé poser des questions à ce sujet à C._____ ; celui-ci a, certes, établi certaines notes concernant ses déplacements à l'étranger au moyen de justificatifs (factures Wagon-Lits Cook, Swissair, Montreux-Voyages, toutes payées par la société) et ces derniers ont au demeurant été admis par l'ACI au titre de frais de voyage à l'étranger. Ces pièces ne concernent toutefois pas les indemnités versées à C._____ en sus de son salaire, celui-ci ayant indiqué que ses frais de voyages effectifs lui étaient remboursés en sus. On doit ainsi relever qu'aucun document probant n'a été remis à l'autorité fiscale susceptible d'attester du caractère commercial des indemnités versées à C._____ ; ce nonobstant, ces frais ont été, avec bienveillance, admis à raison de la moitié par l'autorité intimée. En audience, C._____ a indiqué en premier lieu que la société lui allouait deux fois l'an, à Noël et en septembre, une indemnité dont il pouvait librement disposer: il s'agissait par ce biais d'assurer à la société une présence à l'étranger pour obtenir des mandats d'expertise et des nouveaux élèves. C._____ a du reste cité plusieurs exemples dans lesquels ces indemnités ont été mises à contribution (organisation d'un séminaire au Brésil, abonnements payés à certains élèves, commission versée à l'ambassadeur d'Irak en Suisse pour obtenir le règlement d'une facture par l'Etat irakien, "enveloppe" glissée à certains officiels pour que la société soit citée dans les discours, invitations faites à des personnes influentes, etc.). Toutes ces prestations - inévitables selon le témoin - servaient les intérêts de la société et ont eu une conséquence positive; elles ont, toujours selon lui, contribué à l'augmentation de son chiffre d'affaires. Aussi, ont-elles été comptabilisées pour l'essentiel sous rubrique "Marketing". C._____ a par ailleurs reconnu, à l'occasion d'un contrôle effectué par la caisse de compensation AVS/AI Hotela, que cette comptabilisation lui était apparu peu rigoureuse; du moment cependant qu'il avait la certitude que les dépenses avaient bel et bien été engagées, la société ne risquait rien, toujours selon lui. Aussi a-t-il été fort surpris d'apprendre, lors du contrôle fiscal dirigé à son encontre, que l'autorité fiscale voyait dans ces indemnités non justifiées par pièces un salaire déguisé. Il a indiqué qu'il détenait des pièces justifiant le 70% environ de ces commissions occultes. Le représentant de l'ACI a indiqué sur ce volet qu'il avait pu effectivement reconstituer le 70% des indemnités prétendument versées à des tiers lors du contrôle dirigé contre C._____ ; les documents produits par le témoin et restitués à celui-ci se résumaient toutefois à une liste nominative de bénéficiaires, sans aucune

quittance. L'ACI a du reste versé au dossier une partie de ces documents à l'issue de l'audience. Au surplus, C. _____ a concédé qu'il n'exigeait pas de justificatif pour certaines dépenses. cc) Le fardeau de la preuve de la justification commerciale de ces versements repose sur les seules épaules du contribuable; or, on peut douter que cette preuve ait, dans le cas d'espèce, été recueillie conformément à la jurisprudence citée ci-dessus (identité des bénéficiaires, circonstances de la transaction, lien avec le chiffre d'affaires, etc.). Si elles constituent un indice de ce que des commissions occultes ont pu, dans l'intérêt de la société recourante, être versées par C. _____, les pièces produites ne constituent pas une démonstration suffisante. Du reste, la recourante paraît avoir, d'emblée, admis qu'elle n'était pas en mesure de prouver la justification commerciale de ces commissions. Pis, la comptabilisation des écritures ne répond pas aux principes généraux en la matière. En réalité, C. _____ agissait à sa guise, utilisant l'indemnité qui lui était versée comme il l'entendait, sans faire preuve de toute la rigueur nécessaire dans la justification des dépenses qu'il soutient avoir assumées pour la promotion de la société; il n'ignorait du reste pas les conséquences de cette légèreté, reconnaissant lui-même en audience que "c'était limite". Cela étant, l'autorité intimée a tout de même concédé à la recourante le fait qu'il était probable que la moitié de ces frais soient justifiés par l'usage commercial; elle a donc fait siennes les explications fournies par C. _____ lors de l'enquête, du moins en partie. Du reste, celui-ci n'a pas recouru contre les décisions de rappel d'impôt prononcées à son encontre. Compte tenu des circonstances, on doit admettre qu'en limitant finalement les reprises effectuées à ce titre à l'autre moitié, elle a fait preuve en l'occurrence d'une certaine bienveillance à l'égard de la recourante. Même s'il n'est pas lié par les conclusions de l'autorité intimée, le tribunal ne peut que partager sur ce point l'opinion de cette dernière. On admettra donc que la moitié environ de ces indemnités constitue une dépense justifiée par l'usage commercial, l'autre moitié ne l'étant en revanche nullement. La recourante soutient que ces indemnités trouvent une contre-prestation correspondante dans l'intense activité développée par C. _____; elle tente ainsi de requalifier comme salaire toutes ou une partie seulement de ces indemnités pour les besoins de la présente cause. Force est toutefois de lui objecter le fait qu'elle est liée par sa comptabilité; or, il ne ressort pas de la présentation de cette dernière que les indemnités versées à C. _____ puissent être qualifiées comme elle le voudrait aujourd'hui. Quant au principe, l'activité que ce dernier a effectuée en faveur de la société n'a pas à être discutée ici. L'administration de la société a toutefois décidé de comptabiliser d'une autre manière ces montants que par un complément de salaire; elle les a qualifiés de remboursement de frais relevant du marketing, ce qui a pour conséquence que la société contribuable se trouve liée par la manière dont elle a comptabilisé certaines charges (Massgeblichkeitsprinzip). Or, s'il est établi en l'occurrence que le poste en question recouvre des frais non justifiés par l'usage commercial, la contribuable n'est plus en droit de requalifier après coup, à l'occasion d'une procédure en rappel d'impôt, ces derniers en tant que salaire dû à C. _____ (v. à ce sujet, notamment, ATF du 12 octobre 1995, J. SA c/ TA VD et ACI, publié in RDAF 1996, 87; TA, arrêts FI 97/082 du 6 novembre 1997, 94/106 du 5 octobre 1995). dd) Les constatations qui précèdent permettent au tribunal de confirmer la reprise opérée au titre de l'impôt cantonal et communal. En outre, sur le plan de l'impôt fédéral direct également, force est d'admettre que cette comptabilisation est constitutive par la société recourante d'une soustraction. Il suffit, pour conclure à une soustraction dans le cas d'espèce, de constater que la recourante a pris en charge, à la demande de son directeur, des frais importants sans ne jamais réclamer aucun justificatif quelconque à ce dernier. Peu importe

en définitive la façon dont le bénéfice a ultérieurement été distribué et que C._____ soit à cet égard considéré ou non comme un actionnaire ou un proche des actionnaires; l'essentiel est de relever que la recourante a, par l'opération incriminée, grevé son résultat comptable durant les périodes ici en cause, d'une façon non justifiée par l'usage commercial. Certes, l'autorité de répression doit rapporter la preuve de la soustraction; il ne lui appartient toutefois pas de démontrer que les montants des indemnités versées, auxquelles ne correspond aucune pièce, constituent des dépenses justifiées par l'usage commercial (v. sur ce point FI 99/043 du 1er juillet 1999; v. en outre FI 99/083 du 8 juin 2000; v. aussi cons. 2 in fine ci-dessus et les références citées). Dès lors, le contribuable ne saurait se contenter d'une simple déclaration, comme la recourante en l'occurrence, selon laquelle ces montants auraient servi au règlement de commissions occultes à des tiers. Pour ébranler la conviction du tribunal selon laquelle il n'y a pas eu dans le cas d'espèce soustraction, ou du moins faire naître sur ce point un doute qui eût pu lui profiter, le contribuable aurait dû apporter des éléments sérieux, propres à accréditer sa thèse. La recourante a eu à cet égard la faculté de démontrer qu'il s'agissait bien de frais justifiés par l'usage commercial; cette preuve a été considérée comme partiellement rapportée puisque l'ACI a admis que, sur les 826'085 francs facturés par C._____, 400'000 francs étaient justifiés. Or, on retire aussi bien de l'audition de celui-ci que des procès-verbaux des séances du conseil d'administration (il a été décidé en juillet 1994 de réintégrer une partie de cette indemnité au compte de rémunération), que ce dernier se rendait effectivement compte des conséquences que pouvait engendrer ce manque de rigueur dans la comptabilisation des postes en question. Du reste, au vu de l'ampleur des montants en jeu, de la répétition des opérations, et surtout des circonstances dans lesquelles ce mécanisme a été mis en oeuvre de façon délibérée par le conseil d'administration, on peut sans hésiter exclure ici une soustraction par négligence. Les explications de C._____ corroborent du reste le fait qu'il s'agit d'une soustraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel. Même si tel n'était pas son objectif principal, le conseil d'administration a en effet pris le risque que la comptabilisation de ces opérations, non conforme à la réalité, ait pour conséquence une insuffisance dans les taxations notifiées à la société. On relève qu'à l'issue de la procédure dirigée contre C._____, l'autorité intimée a, pour sa part, considéré que le comportement de celui-ci n'était, à raison de ces mêmes factures, pas constitutif de soustraction. C'est toutefois le lieu de rappeler que le tribunal, qui applique le droit d'office, n'est pas lié par la décision de l'autorité intimée sur ce point. Force est ainsi de conclure à une soustraction consommée de la part de la recourante durant les périodes 1989-1990 à 1993-1994 et à une tentative (s'agissant de l'impôt fédéral direct) de soustraction durant les périodes 1995 et 1996. ee) Par surabondance de moyens - la résolution de cette question est en effet sans incidence puisque l'on a déjà retenu une soustraction - on pourrait sans doute se demander encore si C._____ doit être considéré comme un actionnaire ou une personne proche de l'actionnaire, ce que soutient l'ACI dans ses décisions mais ce que lui conteste la recourante pour qui C._____ doit au contraire être considéré comme un tiers. aaa) On rappelle en effet que la distribution dissimulée de bénéfice, soit une prestation faite par la société sans recevoir de contre-prestation équivalente, justifie la reprise par l'autorité fiscale, tant au sein de la société débitrice que chez le créancier et peut être constitutive d'une soustraction fiscale. Le cercle des bénéficiaires de cette prestation est toutefois limité; il présuppose en effet qu'un actionnaire, qu'une personne ou entreprise le touchant de près en ait bénéficié. Cette distribution est généralement faite aux personnes dominant la société, économiquement ou juridiquement; le motif de cette prestation doit en effet résider dans la

relation particulière existant entre la société et son actionnaire (relation de causalité), de sorte qu'une personne étrangère à la société n'en aurait pas bénéficié ou du moins pas dans une mesure analogue. Pour cette raison, sont en règle générale considérés comme des proches toutes les personnes auxquelles l'actionnaire permet de disposer économiquement ou juridiquement de la société comme si elle était leur chose et n'avait pas de personnalité juridique ou économique indépendante (v. sur ce point, Rivier, op. cit., ch. 33.4.1, p. 265, ch. 33.4.2.1, p. 266; W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer, Basel 1971, nos 3.56 et ss, p. 120 et ss; Masshardt, op. cit., ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, n° 24; réf. citées). A l'opposé, des versements d'une société apparaîtront comme étant commercialement justifiés, lorsqu'ils reposent sur un échange de prestations convenu à des conditions analogues à celles qui auraient été retenues entre tiers indépendants (v. Archives 60, 558, cons. 1b; 56, 431, cons. 2; 53, 87, cons. 2). La notion de personne touchant de près l'actionnaire a surtout été examinée dans la jurisprudence relative à l'impôt anticipé, dans le cadre des articles 4 al. 1 lit. b LIA et 20 al. 1 OIA. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé comme telle une personne liée à l'actionnaire par des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être considérées comme la cause véritable de la prestation insolite, soumise à l'impôt (in casu: intérêt créditeur à la charge de la société excédant le taux usuel pour un prêt comparable entre tiers; cf. Archives 45, 595, cons. 3; v. en outre Archives 65, 400, cons. 2a). Il en a jugé de même s'agissant du gérant disposant de la signature individuelle, à qui le conseil d'administration concède une totale liberté d'action et exerçant de ce fait une influence décisive sur la société; quand bien même les prélèvements opérés par ce gérant en sa faveur et celle de ses proches n'avaient pas été autorisés in casu par le conseil, l'opération est censée réalisée au su et au gré de la société (Archives 57, 514, cons. 3). En outre, sont considérés comme des proches les personnes auxquelles l'actionnaire permet de disposer de sa société, comme si elle leur appartenait en propre, pour leur permettre de développer leurs propres affaires (Archives 68, 746, cons. 3d; 56, 431, déjà cité, cons. 3b). bbb) En l'espèce C. _____ a toujours disposé de la signature individuelle; il a géré les affaires de la société recourante durant près de trente ans. Il n'a pourtant jamais détenu dans la société de participation supérieure à l'action lui permettant, formellement, de siéger au conseil; son empreinte sur la société n'en était pas moins considérable et son influence, décisive. On retient des explications que C. _____ a fournies en audience qu'il a été engagé par E. _____, fondateur du centre, à l'époque où ce dernier traversait une période délicate; le fondateur lui a confié les rênes de la société, limitant ses exigences financières à un dividende annuel de 60'000 francs. Hormis cette exigence, C. _____ pouvait ainsi disposer à sa guise du résultat de la société. Ces conditions se sont maintenues au delà du décès de E. _____; l'héritier de celui-ci a simplement exigé de C. _____ 20'000 francs de plus par an de dividende. Sur l'initiative personnelle de C. _____, la famille A. _____ a cédé le capital-actions à une époque où la société avait besoin de fonds propres pour développer ses activités. Entre-temps, C. _____ avait préparé une convention au contenu similaire aux accords passé avec la famille A. _____; des pouvoirs semblables à ceux dont il disposait du temps de celle-ci lui ont été garantis par les nouveaux actionnaires. On retire de ces précisions que C. _____ disposait d'un pouvoir exceptionnellement étendu sur la société recourante, puisqu'il pouvait décider en toute liberté de son résultat comptable sans être tenu de rendre des comptes aux actionnaires. Il était seulement limité par la quotité minimale du dividende qu'il devait servir à ceux-ci. Un tel pouvoir excède très largement celui qui, en règle générale est conféré à un administrateur-délégué ou gérant. Certes, le champ d'activité de C. _____ était défini par

le mandat qui lui a été confié; dans ce cadre, il restait tenu, d'une part, de respecter le budget voté par le conseil, d'autre part, de rendre des comptes à ce dernier sur sa gestion. L'instruction a toutefois permis d'établir qu'il établissait lui-même le budget. En définitive, on n'est guère éloigné d'une situation où une société est mise à la disposition d'un tiers, à la différence près que l'objectif initialement poursuivi en l'occurrence par la famille A. _____, puis ses successeurs, était de développer les affaires de la recourante, alors que dans les deux situations semblables dont le Tribunal fédéral a eu à connaître, les parties ont traité la société comme un instrument mis à disposition d'un tiers pour développer ses propres affaires. Il n'en demeure pas moins que le pouvoir décisionnel de C. _____ sur la société recourante s'apparente dans les faits à celui du propriétaire économique; il a, pendant la durée de son mandat, disposé de celle-ci comme si elle lui appartenait et sa situation aurait été pratiquement identique s'il avait emprunté les fonds nécessaires pour acquérir le capital-actions de la société recourante. Force est donc d'admettre qu'il doit être considéré comme un proche de l'actionnaire de celle-ci et que la société lui a, de façon dissimulée, distribué une partie de son bénéfice. c) Frais de représentation versés à C. _____ (chiffre 3) C. _____ a perçu 219'700 francs de frais de représentation de 1990 à 1995; l'ACI a admis 86'400 francs à ce titre comme étant justifiés et a repris la différence, soit 133'300 francs, correction constitutive, selon elle, de soustraction (chiffre 3). aa) En règle générale, les frais de représentation versés à un dirigeant d'une entreprise sont liés à l'acquisition par cette dernière d'un certain revenu. Pour apprécier ces versements, il y a lieu d'examiner si les prestations effectuées trouvent effectivement leur origine dans la fonction de représentation externe de la société vis-à-vis des tiers et de la clientèle, exercée de façon permanente par le récipiendaire (v., s'agissant d'un cadre d'une entreprise, arrêt FI 93/154 du 9 janvier 1995). Dans l'arrêt FI 95/016 du 15 janvier 1996, le tribunal a déjà relevé que les directives sur les certificats de salaire (publiées in Revue fiscale 1986, p. 586 et ss), ne permettent le versement d'indemnités sous forme forfaitaire que lorsqu'un règlement d'entreprise a été adopté (cons. 2e). bb) Des pièces versées au dossier, plus particulièrement du procès-verbal de la séance du conseil d'administration du 6 avril 1988, on retient qu'un litige oppose la recourante à l'ACI au sujet de ces indemnités depuis 1987 au moins. En date du 30 juillet 1987, en effet, l'ACI a fait savoir à la recourante qu'elle n'accepterait plus à l'avenir la déduction au titre des frais généraux des indemnités versées, le cercle des bénéficiaires étant trop large, sans que l'on puisse discerner l'existence chez ceux-ci d'un devoir permanent de représentation. L'autorité fiscale a toutefois accepté pour la période 1987-1988 la prise en considération des indemnités forfaitaires qui, jusqu'alors, étaient versées aux cadres dirigeants, soit outre C. _____, Francis Scherly et Jürgen Chopard, à hauteur de 12'000 francs pour le premier nommé. Le conseil d'administration a donc décidé, en raison des répercussions futures sur les montants versés à ces derniers, d'une part, de poursuivre le versement des dites indemnités, d'autre part, d'allouer aux cadres dirigeants des ajustements proportionnels sous forme de frais de voyage et de représentation à caractère professionnel. En outre, l'ACI a admis, par décision du 11 janvier 1991, comme étant justifiée d'un point de vue commercial une indemnité annuelle forfaitaire de 14'400 francs en faveur de C. _____, bien qu'une indemnité annuelle de 15'600 fr. ait été revendiquée. Ce nonobstant, il ressort des pièces comptables produites que C. _____ a régulièrement perçu 37'300 francs durant l'exercice 1989/1990, 37'200 de 1991 à 1993 et en 1995, 33'600 en 1994; la différence, soit 22'900 francs en 1990, 22'800 francs de 1991 à 1993 et en 1995, 19'200 en 1994 lui a été versée en deux fois, par caisse ou par compte BCV. Or, cette différence ne figure nullement sur les

certificats de salaire qui lui ont été délivrés; en effet, ceux-ci s'en tiennent au montant admis par l'ACI. En d'autres termes, il n'a été tenu aucun compte de la décision de l'autorité fiscale et C._____ a continué à percevoir, sous une forme au demeurant insolite, puisque la différence a été comptabilisée comme s'il s'agissait de frais effectifs, le même montant que lors des exercices antérieurs à la période 1989-1990. La recourante conteste cette reprise mais n'exprime guère le fondement de sa contestation, se reposant finalement sur l'attributaire, soit C._____ lui-même. Or, celui-ci a simplement indiqué que l'indemnité qui lui était allouée, telle qu'agréée par le fisc, ne correspondait pas aux dépenses réellement engagées; il a cependant reconnu qu'il n'établissait jamais de facture pour justifier le versement de la différence. cc) Dans ces conditions, la reprise n'est guère contestable. Au surplus, on relève que le conseil d'administration avait pris par avance la décision de s'accommoder de la décision de l'autorité fiscale concernant le montant de ces indemnités et continuer à servir celles-ci en comptabilisant la différence entre le montant admis et le montant réellement versés de façon trompeuse. Ce comportement est à l'évidence constitutif d'une soustraction intentionnelle; est révélateur à cet égard le fait que la société ait annoncé le 9 novembre 1990 qu'elle avait versé pour 14'400 fr. d'indemnité de représentation en 1990. Or, une indemnité supérieure a été en réalité versée et préjudice a été causé au fisc puisque les taxations définitives se sont révélées insuffisantes; aussi, les décisions attaquées retiennent-elles à juste titre, comme chez C._____ du reste, l'existence in casu d'une soustraction s'agissant des périodes 1991-1992 et 1993-1994, d'une tentative de soustraction, au sens de l'impôt fédéral direct s'entend, s'agissant des périodes 1995 et 1996.

d) Prestations entre sociétés (chiffre 4) L'ACI a en outre repris dans les comptes de la société les investissements réalisés à hauteur de 245'913 francs (ch. 4.01) et les intérêts du compte-courant sur le prêt consenti à sa société-fille, soit 554'745 francs (4.02), X._____ "*****" SA, à Z._____ (ci-après Centre de Z._____ SA ou le centre de Z._____), dont elle est l'unique actionnaire. Ces reprises ne sont, selon elle, pas constitutives de soustraction; cela explique que, pour les périodes 1989-1990 à 1993-1994, taxées de façon définitive, elles ne concernent que l'impôt cantonal et communal. Ce nonobstant, ces reprises sont toutes deux contestées par la recourante. aa) Les parties voient toutes deux, dans ces opérations, un apport en capital dissimulé de la société-mère à la société-fille. On rappelle ici que, vu l'art. 45 al. 2 lit. a LI, les apports de capitaux de membres de sociétés ne font pas partie du bénéfice imposable. Dans le cas d'espèce, on peut traiter effectivement sur un plan économique comme un apport au capital-actions de Centre de Z._____ SA la prise en charge par la recourante de frais qui, normalement, étaient dus par la filiale qu'elle a constituée. A la différence toutefois d'un versement effectif au crédit du capital-actions ou d'un engagement de l'actionnaire de mettre des fonds propres à la disposition de la société, cette opération revêt ici la forme d'un apport dissimulé, dans la mesure où elle n'a pas été comptabilisée comme telle. Dans une situation de ce genre, le titulaire d'un droit de participation fait une prestation à la société sans recevoir en contrepartie une contre-prestation équivalant à cette valeur et sans que cette dernière n'apparaisse dans la comptabilité de la société récipiendaire (v. Rivier, La fiscalité de l'entreprise, op. cit., ch. 22.3, p. 163). Cette opération se rencontre parfois dans les relations entre une société-mère et sa filiale (ibid., réf. citée); elle revêt toutefois un caractère insolite lorsque le but final ainsi poursuivi par les parties contractantes est de faire disparaître le bénéfice de la société-mère au profit de la société-fille (v. Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in Archives 54, p. 609, not. 631). Or, l'autorité intimée, sans du reste s'en expliquer longuement, considère que

tel était bien, en l'occurrence, l'objectif poursuivi par les parties et que, partant, cette opération revêt un caractère insolite révélateur d'une évasion fiscale. On rappellera sans insister que la doctrine définit l'évasion fiscale comme étant l'utilisation par le contribuable des possibilités qui lui sont ouvertes par la législation (ou par son absence, son imprécision ou ses lacunes), de même que par la pratique des autorités fiscales, pour minimiser son impôt ou même échapper à toute charge fiscale (cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème édition, Neuchâtel 1998, pp. 106-107). Le caractère abusif de l'opération doit cependant être mis en évidence; ainsi, selon une jurisprudence constante, l'évasion fiscale (ou plus exactement le fait en vue d'éluder l'impôt) présuppose la réunion de trois conditions: premièrement, la forme dont l'opération est revêtue est insolite, inadéquate ou anormale, inadaptée en tous cas aux données économiques; deuxièmement, le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'opération avait revêtu une forme ordinaire; troisièmement, la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôts si le fisc l'admettait (ibid., nombreuses références citées; v. également Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 78). Ces conditions réalisées, l'autorité fiscale est autorisée à s'écarter de la forme juridique dont l'opération est revêtue et à substituer à l'agencement formel donné par le contribuable à une transaction un autre état de fait correspondant à la transaction sous-jacente véritablement envisagée et qui, pour sa part, tombe dans les prévisions de la norme (Ryser/Rolli, p. 67). bb) Il importe d'opérer ici une distinction. L'ACI a tout d'abord repris divers montants payés par la société recourante en faveur de Centre de Z. _____ SA, par le débit de son compte-courant BCV, et comptabilisés comme dépenses. aaa) En audience, C. _____ a expliqué que, deux ans durant, la société recourante était en discussion avec les autorités ***** pour réaliser son projet de nouvelle école à W. _____. Ces pourparlers ont finalement échoué mais il est resté de ce premier projet une étude architecturale très avancée qui a pu être reprise pour la réalisation du centre de Z. _____. Aussi, le conseil d'administration est parti du principe que ces premiers frais d'architecte, soit un versement de 150'000 francs effectué en 1987, ayant été assumés dans l'intérêt de la société-mère, ils devaient être mise à la charge de celle-ci exclusivement et non de la société-fille. Or, il s'est avéré que l'ACI avait admis la prise en charge de cette facture; en réalité, la reprise concerne d'autres factures payées en 1988 (16'720 fr.) et 1989 (229'193 fr.) par la société recourante pour des prestations effectuées en faveur de Centre de Z. _____ SA. Parmi ces dernières, on note des achats de mobilier pour un montant total de 153'000 francs qu'il convient de traiter séparément (v. infra, paragraphe cc); le représentant de la recourante a du reste lui-même admis en audience que ces factures-ci n'avaient pas à être mises, comme cela a été le cas, à la charge de la société-mère. Or, en l'occurrence, le tribunal ne partage pas l'opinion de l'autorité intimée pour qui la prise en charge par la recourante des premières factures de Centre de Z. _____ SA constituerait une opération insolite dont le but premier serait de réduire ainsi son bénéfice imposable et d'exporter en quelque sorte ce dernier vers sa filiale, essentiellement pour des raisons fiscales. La recourante a estimé qu'il lui appartenait de supporter elle-même les premiers frais de la filiale qu'elle venait de constituer, celle-ci ne pouvant y faire face. Elle aurait, certes, pu lui en donner économiquement les moyens en effectuant une dotation suffisante au capital-actions; elle a choisi au demeurant une solution différente en payant directement certaines factures. Il est vrai que la recourante aurait normalement dû comptabiliser en 1998 et 1989 la créance qu'elle détenait ainsi contre cette sa filiale; si la recourante estimait aléatoire, voire impossible le recouvrement de cette

créance, rien ne l'empêchait de comptabiliser une provision dans ses charges à due concurrence. Cette constatation ne permet cependant pas de remettre en cause l'opération dans son ensemble, le but poursuivi n'étant pas de nature fiscale, mais bien de nature commerciale. A hauteur de 16'720 fr. en 1988 et 76'193 fr. en 1989, à tout le moins la reprise apparaît dans ces conditions comme injustifiée. bbb) Dans le même ordre d'idées, la recourante a perçu, de 1988 à 1993 et en 1996, de Centre de Z. _____ SA des intérêts sur un prêt qu'elle a consenti en compte-courant à celle-ci, à un taux moyen de 3,75% durant les périodes de calcul 1987/88 à 1992/1993 et 1995/1996, 5% durant les périodes 1993/1994 et 1994/1995, soit un taux inférieur à celui qu'elle aurait dû exiger normalement d'un tiers; elle le reconnaît du reste de manière implicite dans ses écritures, indiquant que cela est fréquent pour permettre le développement de sociétés en phase de démarrage. L'ACI s'est référée aux circulaires de l'AFC concernant le taux déterminant pour le calcul des prestations appréciables en argent. Rappelons que pour les trois périodes ici en cause, 1989-1990, 1991-1992 et 1993-1994 (années de calcul 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992), le taux applicable aux avances faites par la société aux actionnaires ou à des personnes les touchant de près, a évolué de la façon suivante: - 4,1/4% dès le 1er janvier 1988; - 6,5% dès le 1er janvier 1990; - 7% dès le 1er juillet 1990; - 7,5% dès le 1er janvier 1991; - 8% dès le 1er juillet 1992. Dans le cas d'espèce, l'ACI a considéré qu'à hauteur de la différence entre les intérêts effectivement perçus et ceux qu'elle aurait pu percevoir de sa société-fille, la recourante avait effectué une mise de fonds. Comme cette dernière n'apparaît toutefois ni au bilan de la société recourante, ni au bilan de la société-fille, elle a estimé qu'il s'agissait d'un apport déguisé dans le but d'éviter l'impôt, ce qui justifie, selon elle, la reprise. La recourante - qui admet la qualification d'apport déguisé également sur ce point - a indiqué que Centre de Z. _____ SA étant sous-capitalisée et ayant connu un départ difficile, elle n'aurait pas pu faire face à un intérêt fixé au taux normalement exigé d'un tiers. Si l'on doit regretter le manque de transparence de l'opération, les explications de la recourante n'en apparaissent pas moins convaincantes. L'objectif poursuivi n'était pas celui que prête l'autorité intimée aux parties, savoir le transfert de bénéfice de la société-mère dans un canton à la société-fille dans un autre canton; au contraire, il s'agissait effectivement pour la recourante de permettre à sa filiale de développer son activité sans avoir la crainte d'être "étranglée" par des charges d'intérêts trop élevées pour elle. Cela étant, le but poursuivi n'étant pas d'éviter l'impôt, cet apport, vu les articles 54 al. 2 lit. a LI et 60 lit. a LIFD, ne fait pas partie du bénéfice imposable. Les reprises opérées à hauteur de 583'391 francs (années de calcul 1987-1988 à 1993-1994) pour l'impôt cantonal et communal et 28'646 francs (année de calcul 1996) pour l'impôt fédéral direct ne sont donc pas justifiées. cc) Par ailleurs, on retient à teneur des pièces produites que des factures pour un montant total de 153'000 francs ont été payées en 1989 par la recourante pour du mobilier garnissant la nouvelle école de sa filiale *****. Ces factures ont simplement été portées dans les charges de la recourante l'année où elles ont été engagées; cela a eu pour conséquence que le résultat comptable 1989 de la recourante a été affecté par cette opération. Or, la comptabilisation dans les charges de la société recourante de dépenses correspondant à un investissement réalisé pour le compte de Centre de Z. _____ SA apparaît, à l'inverse des opérations précédentes, comme insolite. En effet, un principe comptable essentiel doit être rappelé à cet égard. Tout d'abord, ces factures concernent du mobilier, donc des biens d'exploitation qui auraient, vu l'art. 665 CO, dû être activés au bilan de la recourante à leur valeur d'acquisition (v. sur ce point, MSR, tome I, pp. 176 et ss, not. 182). Cela fait, ces actifs peuvent être amortis mais, vu l'art. 669 CO, sur une durée équivalant à leur usure

physique normale (Rivier, op. cit., ch. 27.1., p. 214). En revanche, l'amortissement immédiat de biens d'investissement n'est pas admissible, dans la mesure où la dépense correspondant à l'acquisition de ces derniers ne fait pas partie des frais généraux de l'entreprise (art. 49 al. 1 lit. b AIFD et 54 al. 1 lit. b LI; v. Rivier, op. cit., p. 220; on se rapportera en outre à Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel; Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 50, nos 282 et ss, not. 294-297). Par l'effet des articles 49 al. 1 lit. c AIFD et 54 al. 1 lit. c LI, les amortissements non justifiés par l'usage commercial entrent alors dans en considération pour le calcul du rendement, respectivement du bénéfice imposable. Dès lors, la recourante eût été en droit de financer elle-même l'investissement de sa société-fille; elle se devait toutefois d'observer ce faisant le principe susrappelé, peu importe que la valeur du mobilier soit porté à l'actif de son bilan ou celui de sa fille (dans ce dernier cas, elle pouvait comptabiliser une créance contre cette dernière). Or, on voit, par l'écriture que la recourante a passé en 1989, soit la comptabilisation de dépenses d'investissement dans les frais généraux, qu'elle a cherché à contourner cette règle en procédant à un amortissement unique prohibé. Dès lors, cette opération comptable-ci apparaît comme insolite, le but recherché étant de diminuer son résultat comptable bénéficiaire. La reprise est donc justifiée mais à due concurrence des frais d'investissement, soit 153'000 francs. 4. Il reste encore à examiner la quotité des pénalités qui, en raison des soustractions et tentatives de soustractions constatées sous chiffres 1.02, 2 et 3, ont été infligées à la recourante. a) S'agissant tout d'abord de l'impôt fédéral direct, on rappellera que l'art. 129 AIFD punit la soustraction consommée d'une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant de l'impôt soustrait. A des conditions similaires, l'art. 175 LIFD, qui a remplacé, dès le 1er janvier 1995, l'art. 129 AIFD, prévoit une amende en principe équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. Le tribunal a admis, en application de l'art. 2 al. 2 CP, selon lequel la loi plus favorable (lex mitior) devait être appliquée à celui qui a commis un crime ou un délit sous l'empire d'une loi ancienne, mais qui n'est mis en jugement qu'après l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle, que l'art. 175 LIFD était, dans ces conditions, plus favorable que le texte précédemment en vigueur (arrêts FI 94/0106 du 5 octobre 1995, consid. 2 et FI 93/161 du 22 novembre 1995, consid. 1; cf., dans le même sens, Behnisch, op. cit., § 90, p. 376). Il y aurait donc lieu d'en faire application dans le cas d'espèce. Quant à la tentative de soustraction à l'impôt durant les périodes 1995 et 1996, l'art. 176 al. 2 LIFD, applicable aux faits entrés en vigueur dès le 1er janvier 1995, impose à l'autorité de répression de fixer une peine équivalant aux deux tiers de la peine infligée en cas de soustraction consommée, sans fixer aucun plafond. In casu, la recourante s'est vue infliger des amendes de 5'000, 7'000, respectivement 6'400 francs pour soustraction à l'impôt fédéral direct durant les périodes 1989-1990, 1991-1993 et 1993-1994, ainsi qu'une amende de 200 francs pour tentative de soustraction durant l'année 1995. Au demeurant, l'autorité intimée a fait preuve d'une certaine retenue et a infligé des pénalités d'une quotité somme toute modérée. Elle a fort opportunément tenu compte de toutes les circonstances du cas d'espèce. Or, on a vu ci-dessus que si les soustractions commises par la recourante l'ont été par négligence en ce qui concerne les intérêts non comptabilisés du fonds du 25ème anniversaire, celles en relations avec les indemnités versées à C. _____ l'ont été en revanche par dol ou dol éventuel. La quotité de ces amendes tient largement compte du degré de la faute de la contribuable; ces dernières doivent donc être confirmées. Peu importe à cet égard le fait que les reprises opérées au chiffre 1.01 (attributions au fonds du 25ème anniversaire) durant les périodes 1989-1990 et 1991-1992 ne soient pas maintenues; les montants ici en jeu ne sont

pas significatifs au point que l'on doive réduire encore le montant des pénalités. b) L'art. 128 LI constitue le siège de la matière sur le plan de l'impôt cantonal et communal; cette disposition réprime la soustraction consommée, par une amende allant jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait (al. 2 lit. b), le montant étant fixé d'après la faute du contribuable (al. 3). Le droit cantonal, on l'a vu, ignore la distinction entre soustraction consommée et tentative, fondée, comme en droit fédéral, sur le critère de l'entrée en force de la taxation. L'art. 128 al. 2 lit. a LI prévoit néanmoins une sanction moins forte lorsque la soustraction est constatée avant la fin de la période de taxation, puisque, dans un tel cas, l'autorité majore les éléments soustraits de 10% (voir sur ce point arrêts FI 91/076 du 8 juillet 1993 et FI 94/035 du 17 novembre 1994, cons. 4a). Pour soustraction à l'impôt cantonal et communal durant les périodes 1989-1990 et 1991-1992, on rappellera que des amendes de 10'000, respectivement 15'000 francs ont été prononcées à l'encontre de la recourante; les éléments soustraits durant les périodes 1993-1994 et 1995 ont été majorés de 10%, conformément à l'art. 128 al. 2 lit. a LI. Pour les mêmes raisons qu'exposées ci-dessus, ces pénalités, dont la quotité apparaît proportionnelle au degré des fautes qui doivent être reprochées à la contribuable dans le cas d'espèce, ne peuvent qu'être confirmées.

5. Il résulte des considérants qui précèdent que les recours seront partiellement admis. La décision du 6 août 1999 de l'autorité intimée ayant trait à l'impôt fédéral direct sera annulée en ce qui concerne les périodes 1989-1990 et 1991-1992, les reprises opérées en relation avec le chiffre 1.01 (attributions au fonds du 25ème) étant annulées, ainsi que les périodes 1995 (par l'effet des articles 79 al. 2 et 206 al. 1 LIFD, la période 1993-1994 a en effet servi de base de calcul à l'impôt dû en 1995) et 1996, la reprise opérée au chiffre 4.02 (intérêts complémentaires sur le prêt consenti à Centre de Z. _____ SA) subissant le même sort. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants du présent arrêt. En revanche dite décision sera confirmée en tant qu'elle a trait à la période 1993-1994 et aux amendes prononcées, qui seront toutes maintenues. Quant à la décision du même jour ayant trait à l'impôt cantonal et communal, il se justifie de l'annuler purement et simplement, les reprises opérées en relation avec le chiffre 1.01 (période 1989-1990), 4.01 à hauteur de 16'720 fr. (année de calcul 1988) et 76'193 fr. (1989; période 1991-1992) et 4.02 (périodes 1989-1990 à 1996) étant supprimées. La différence entre le sort réservé à cette décision par le présent arrêt et celui réservé à la décision ayant trait à l'impôt fédéral direct tient au fait que, pour les trois premières périodes concernées par le présent recours, la reprise opérée sous chiffre 4, qui n'est que partiellement confirmée, ne concerne pas ce dernier impôt. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants du présent arrêt. Les amendes prononcées seront en revanche maintenues. Au vu des circonstances, la recourante obtenant très partiellement gain de cause, il se justifie de ramener à 3'500 francs l'émolument judiciaire qui, dans la mesure où elle succombe sur l'essentiel, doit être mis à sa charge. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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