

VD_OMNI FI.2004.0038 vom 18. April 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-04-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0038

FR: VD_OMNI FI.2004.0038 du 18 avril 2006

IT: VD_OMNI FI.2004.0038 del 18 aprile 2006

Regeste

X/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le sort des reprises effectuées chez l'actionnaire au titre de distributions dissimulées de bénéfices, suit celui des reprises effectuées dans la société anonyme. Confirmation d'une partie des reprises opérées dans le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante accessoire de l'actionnaire. Abandon des reprises lorsque l'écriture comptabilisée est justifiée par l'usage commercial.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte à la fois sur des reprises effectuées par l'ACI sur le revenu et la fortune déclarés des époux X._____, ainsi que sur le bénéfice et le capital de Y._____, d'une part, et les amendes infligées pour soustraction fiscale. Les recourants contestent les deux volets de la décision attaquée. a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere »), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal ; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition ; partant la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c/Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, et J.B. c/Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss ; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 ; cf. en dernier lieu ATF 2P.34 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation – à laquelle il a le devoir de collaborer (cf. consid. 5 ci-dessous) pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes : il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de statuer dans une procédure séparée, sur les amendes (arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005). b) En conséquence, le tribunal se limitera, dans le présent arrêt, à l'examen des reprises effectuées par l'autorité intimée et de leurs conséquences sur la détermination du revenu et de la fortune imposables des époux X._____, respectivement du bénéfice et du capital imposables de Y._____. Toutefois, dans l'hypothèse où, à l'issue de l'examen des reprises constitutives de soustraction d'impôt, le tribunal devait, dans les considérants qui suivent, revenir sur tout ou partie d'entre elles, les décisions attaquées seraient purement et simplement annulées en tant qu'elles ont trait aux amendes. Cela n'aurait guère de sens en effet de maintenir des pénalités dont la quotité devrait de toute façon être revue par l'autorité intimée.

E. 1.01

Créanciers-fournisseurs non justifiés 39'842 39'842

E. 1.02

Solde CCP 10-135899-2 non déclaré 307 307 Totaux soustractions 0 39'842 307 0 40'149
2. non constitutives de soustraction Activité indépendante J. X. _____:

E. 1.03

Vente matériel non déclarée 12'318 11'620 23'938

E. 1.04

Frais généraux forfaitaires 2'730 4'150 5'940 7'900 7'900 8'100 36'720

E. 1.05

Charges sans justificatifs 400 250 650 Activité indépendante L. X. _____:

E. 1.06

Achat de marchandises et frais généraux sans justificatifs 808 3'883 4'691

E. 1.07

Achat de bijoux 1'934 754 351 185

E. 1.08

Frais privés 1'568 566 628 157 586 746 4'251

E. 1.09

Garantie loyer comptabilisée en charge 1'800 1'800

E. 1.10

Forfait frais de véhicules non admis 7'750 7'750 6'250 1'650 1'650 1'650 26'700 Totaux soustractions 16'631 19'942 35'309 22'853 10'881 11'332 116'948 2. non constitutives de soustraction

E. 2

a) S'agissant tout d'abord du droit applicable, pour l'impôt cantonal et communal, les textes applicables en l'occurrence sont ceux de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs (ci-après : aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000. b) En droit fédéral, l'arrêté du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : AIFD), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, s'applique à la période de taxation 1993-1994. Ce texte a été remplacé par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après : LIFD), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995, donc applicable à la procédure pénale concernant les périodes de taxation 1995-1996 à 1999-2000 et, s'agissant de la personne morale, 1995 à 1997.

E. 2.01

Réserve sur charges sociales non admise 8'000 8'000

E. 2.02

Réserve pour remise en état des appareils non admise 20'000 20'000 40'000 Activité indépendante L. X. _____:

E. 2.03

Créanciers-fournisseurs non justifiés 43'550 43'550

E. 2.04

Passifs transitoires non justifiés 10'437 10'437

E. 2.05

Solde bancaire erroné 39'108 39'108

E. 2.06

Valeur imposable actions Y. _____ -94'500 -94'500 Totaux corrections -40'513 39'108 28'000 20'000 46'595 Totaux reprises dans la fortune -40'513 78'950 28'307 28'000 86'744 c) Compte tenu de ce qui précède, les recourants succombant partiellement, des émoluments d'arrêt réduits à un quart seront mis à la charge de Y. _____.

A.X. _____ et B.X. _____ verront pour leur part des émoluments d'arrêt réduits de moitié mis à leur charge ce, conjointement et solidairement. Enfin, il ne sera pas alloué de dépens (art. 55 al. 3 LJPA). d) Enfin, l'indemnité versée au témoin E. _____ est laissée à la charge de l'Etat.

E. 2.07

Achat de bijoux 3'361 3'361

E. 2.08

Frais privés 2'248 804 3'051

E. 2.09

Charges provisionnées non justifiées 10'437 10'437

E. 2.10

Forfait frais de véhicules non admis 7'450 7'750 15'200

E. 2.11

Corrections sur déclarations d'impôt 20'664 13'369 137 - 2'675 -3'957 -3'668 -3'197 -81 20'591 Totaux corrections 36'382 78'339 18'343 20'759 7'052 25'700 20'547 13'827 220'949 Totaux reprises sur revenu 36'382 78'339 34'974 40'701 42'361 48'553 31'428 25'159 337'897 II. Reprises dans la fortune : périodes de références 1. constitutives de soustraction 01.01.1993 01.01.1995 01.01.1997 01.01.1999 Totaux Activité indépendante L. X. _____:

E. 3

Les recourants, soit plus précisément A.X. _____ et B.X. _____, ayant fait valoir la prescription du droit, pour l'autorité fiscale, de taxer durant la période 1993-1994, il importe de rappeler les textes. a) En droit cantonal, la règle est celle posée par l'art. 98a aLI, à teneur duquel : « Sous réserve des articles 107ss et 128ss, le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit quatre ans après la fin de la période de taxation. La prescription ne court pas ou elle est suspendue: a) pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision; b) aussi longtemps que l'impôt est garanti par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné ; c) aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse. La prescription est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt, par toute reconnaissance de la dette d'impôt par le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui, par le dépôt d'une demande de remise et par l'introduction d'une poursuite de l'infraction fiscale. Un nouveau

délai commence à courir dès l'interruption. La prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation. L'article 98 b est réservé. » En l'occurrence, cette règle a été observée puisque la taxation définitive de la période en question est intervenue le 30 juin 1995. Cette décision de taxation a fait l'objet d'une réclamation devant l'ACI, puis d'un recours devant le Tribunal de céans, de sorte que la prescription du droit de taxer est, depuis lors, suspendue. Au surplus, la prescription absolue de l'art. 98a al. 4 aLI ne sera pas acquise avant le 31 décembre 2006. b) En impôt fédéral direct, la question de la prescription de la créance fiscale était, jusqu'au 31 décembre 1994, réglée par l'art. 128 AIFD, à teneur duquel: « Les créances résultant de l'assujettissement à l'impôt se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci. Elle est suspendue tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse. » Selon la jurisprudence, la prescription de la créance fiscale, qui court pendant la durée de la procédure de taxation, est également interrompue par tout acte officiel tendant à la détermination de la prétention fiscale en question. La jurisprudence a notamment admis que tel était le cas des décisions de taxation et des décisions rendues sur réclamation (Archives 43, 130; v. également Markus Binder, *Die Verjährung im schweizerischen Steuerrechts*, p. 261 et références citées); les mesures d'instruction ordonnées dans le cadre d'une procédure de taxation, de réclamation ou de recours, pour autant qu'elles soient connues du contribuable, constituent également des actes interruptifs de la prescription (Archives 59, 257; 56, 561; v. aussi Binder, op. cit. p. 251); tel est également le cas du dépôt de la réponse de l'autorité intimée, dans le cadre d'une procédure de recours (mêmes arrêts). La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance est, selon la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral, plus large que l'acte visé à l'art. 133 LI; il peut s'agir de communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite à interrompre le cours de la prescription (v. ATF 126 II 1, cons. 2c-f). L'interruption de la prescription a par ailleurs pour effet de faire courir un nouveau délai, de même durée. Or, au vu de ce qui a été constaté ci-dessus, force est d'admettre que ce délai a bien été observé par l'autorité intimée. Au préalable, la règle posée par l'art. 98 AIFD a été respectée en l'espèce; celle-ci prévoit en effet que le droit de commencer la taxation s'éteint trois ans après la clôture de la période de taxation. On sait que la taxation définitive de la période en question, intervenue le 30 juin 1995, a été frappée de réclamation; un nouveau délai de cinq ans a donc commencé à courir depuis lors. Cependant l'autorité fiscale n'est pas restée inactive puisque le 11 juin 1999, elle a adressé un avis de contrôle aux époux X._____. A cela s'ajoute qu'à l'issue du contrôle et de l'examen des pièces, une procédure d'enquête pour soustraction fiscale a été ouverte le 15 décembre 2000 à l'encontre des époux X._____également, s'agissant, notamment de la période de taxation 1993-1994, un avis d'ouverture étant notifié le même jour aux contribuables. La décision sur réclamation, notifiée le 2 avril 2004, a été rendue dans le nouveau délai de cinq ans courant dès le 15 décembre 2000. La prescription de la créance fiscale n'est donc pas acquise. c) Dès lors, le moyen tiré de la prescription invoqué par les époux X._____ne peut qu'être rejeté. d) Il importe en outre de s'assurer que la procédure pénale n'est pas frappée par la prescription. aa) A teneur de l'art. 133 aLI al. 1, la contravention est prescrite quatre ans après la fin de la période de taxation, la prescription étant interrompue par tout avis de l'Administration cantonale des impôts ou du Département des finances aux intéressés les informant qu'une enquête est en cours. L'alinéa 2 rend caduc cet avis, lequel est réputé non avenu si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année. Cette disposition fait courir un premier délai de quatre ans dont le dies a quo est le

1er janvier de l'année suivant la fin de la période de taxation concernée. La prescription est atteinte à l'échéance de ces quatre ans à moins que, dans l'intervalle, elle ait été valablement interrompue. A cela s'ajoute que l'avis interruptif de la prescription doit lui-même être validé par une opération d'instruction dans le délai d'une année. Lorsque ces conditions sont réunies, un deuxième délai de prescription de quatre ans commence à courir. Un nouveau délai naît par la suite, à compter de tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt. Le dies a quo de ce nouveau délai est le 1er janvier de l'année suivant celle durant laquelle l'avis interruptif a été notifié (v. sur toutes ces questions, arrêts FI 1999.0083 du 8 juin 2000 ; FI 1996.0070 du 25 août 1999 ; FI 1996.0088 du 17 juin 1997, avec références) . En l'occurrence, la procédure d'enquête pour soustraction fiscale a formellement été ouverte le 15 décembre 2000, alors que le dies a quo du délai de quatre ans de la première période concernée par la procédure pénale (1995-1996) avait commencé à courir le 1er janvier 1997. Cet avis a été validé par les opérations d'instruction, puisque celle-ci s'est poursuivie dans l'année. La prescription n'était donc pas atteinte le 2 avril 2004, lorsque l'autorité intimée a notifié les décisions attaquées et, s'agissant des trois périodes ici concernées, ne le sera pas en l'état jusqu'au 31 décembre 2008. bb) A teneur de l'art. 184 al. 1 litt. a LIFD, la poursuite pénale se prescrit en cas, notamment, de tentative de soustraction d'impôt par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle elle a été commise. L'alinéa 2 précise que la prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177 (participants). L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. Dans un ATF 2A.719/2004 du 11 mai 2005 (réf. citées), le Tribunal fédéral a rappelé que la prescription de la tentative de soustraction ne saurait commencer à courir avant la clôture définitive de la procédure de taxation précitée, celle-ci étant pour sa part soumise à la prescription du droit de taxer (art. 120 LIFD). Or, cette procédure ne peut être clôturée au plus tôt qu'avec l'entrée en force de la décision définitive, soit à la clôture définitive de la procédure de taxation. En cas de litige, cette procédure sera prolongée par celles de réclamation et de recours devant la Commission cantonale de recours (art. 140 ss LIFD), le cas échéant devant une seconde instance cantonale (art. 145 LIFD) et le Tribunal fédéral (art. 146 LIFD). En l'espèce, aucune décision de taxation définitive n'est, s'agissant des périodes de taxation concernées, entrée en force, les recourants ayant déféré les décisions attaquées devant le Tribunal administratif. Dès lors, la poursuite pénale pour tentative de soustraction n'est à l'évidence pas frappée de prescription.

E. 4

De façon générale, les questions qui sont soulevées dans le cadre du présent litige ont toutes trait au déroulement de la procédure de taxation en impôt direct. a) Le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 85 aLI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes (état des dettes, titres, certificat de salaire, etc.). D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Bernhard Zwahlen, Les procédures en droit fiscal, OREF, Berne/Stuttgart/Vienne 1997, pp. 46-47). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253

consid. 2 p. 255). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours, en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; art. 90 aLI). Le recours à l'art.

E. 6

CEDH, disposition dont la jurisprudence a, notamment, tiré le droit de tout prévenu de se taire durant son procès, est dénué de pertinence, car cette disposition ne s'applique, on l'a vu au considérant 1a), qu'aux procédures de droit pénal fiscal et non aux procédures purement fiscales, telles la procédure de taxation et le rappel d'impôt (v. ATF 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, cons. 4.2., références citées). De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 154). Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 90 al. 2 LI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession. b) L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (v. Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bâle/Genève/Munich 2000*, ad 130 LIFD, n° 2; Rivier, op. cit., p. 139). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4ème éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (v. Zweifel, *ibid.*, no 7). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 88 AIFD, 130 al. 1 LIFD et 90 al. 1 aLI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Ainsi, d'office, elle se doit de déterminer tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation des obligations de coopérer du contribuable (v. Rivier, op. cit., p. 139; Ryser/Rolli, op. cit., p. 461-462; Zwahlen, op. cit., p. 41). c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction (Rivier, *ibid.*). L'obligation faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Rivier, p. 141; Zwahlen, p. 54). Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes (Masshardt, op. cit. ad art. 89 AIFD n° 2); de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (v., outre Rivier et Ryser/Rolli, *ibid.*, Martin Zweifel, *Verfahrensprinzipien und Veranlagungsverfahren*, in *Archives* 61, p. 417 et ss, not. 432; Xavier Oberson, in: *Les procédures en droit fiscal*, op. cit., pp. 136-137; Ernst Känzig/ Urs R. Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, 2. Auflage, III. Teil, Bâle 1992, ad art. 88 AIFD, n° 20; références citées).

Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable ; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, 1997, pp. 136-137). d) L'autorité doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998, n° 8 p. 393) ; dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a confirmé plusieurs fois ce principe (v. arrêts FI 2002.0043 du

E. 10

mars 2003 ; FI 2000.0003 du 29 juin 2000 ; FI 1997.0049 du 15 avril 1999 ; FI 1992.0082 du 12 février 1993). En effet, les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 126 al. 1 LIFD, 90 al. 2 aLI et 176 al. 1 LI ; v. Rivier, p. 142; Zweifel, ad art. 42 LHID, n° 2, p. 496) ; cette obligation s'étend du reste à la procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI ; cf. Klaus A. Vallender, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, ad art. 153 LIFD n° 4, p. 415). e) Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires ; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (v., outre Rivier, *ibid.*, Ryser/Rolli, p. 462). Le Tribunal administratif a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et x aLI) et peut demander un complément d'instruction. Il apprécie les preuves apportées par les parties et a un large pouvoir d'appréciation dans ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). On relèvera au surplus que la jurisprudence considère, lorsqu'elle est confrontée à des actes émanant du contribuable, que le juge peut s'en tenir à la formulation qu'a utilisée l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516 ; 47, 536 ; TA, arrêt FI 1991.0036, du 6 octobre 1993, consid. 3). 5. Les recourants contestent à l'autorité intimée le droit de procéder à des reprises, ce aussi bien dans les comptes de Y. _____ que dans la déclaration d'impôt des époux X. _____. a) Le bénéfice net imposable comprend notamment 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, tels que des prestations et avantages accordés aux actionnaires, la distribution de bénéfice et l'octroi de libéralités à des tiers (art. 54 let. b aLI; art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD ; cf. également, pour l'ancien droit, la norme équivalente de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD). Cette dernière notion comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne

physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (v. ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117 ; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 104 ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD). b) 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 et 58 al. 1 LIFD) 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. 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). Il y a en règle générale distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une personne morale s'appauvrit en accordant consciemment à ses membres, ou à des personnes proches, des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers et qu'elle fait figurer cette dépense comme charge dans sa comptabilité (v. à cet égard, par exemple Archives 32, 477; 31, 117; TA, arrêts FI 2001.0087 du 8 mars 2002 et FI 1995.0016 du 15 janvier 1996, publié in RDAF 1997 II 510; RFJ 1995, 180 et les réf. citées). La comparaison avec les tiers est à cet égard déterminante ; il y a prestation en argent lorsque et dans la mesure où pareilles prestations n'auraient pas été effectuées - ou dans une mesure sensiblement moindre - à un tiers ne détenant aucune participation dans la société (v. Archives 64, 644, cons. 2b et 3 ; ATF 119 Ib 116, cons. 2). 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 1994.0106 du 5 octobre 1995; v. 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 2A.248/1994, 2P.228/1994 du 4 avril 1995, publié in RDAF 1996, 172). On examinera ci-après chacun des postes contestés des décisions attaquées à la lumière de ce qui précède, en adoptant la numérotation choisie par l'autorité intimée dans les décisions attaquées, sans distinguer les reprises constitutives, selon les décisions attaquées, de soustractions des autres reprises. 6. a) S'agissant des reprises opérées dans les comptes de Y. _____, on constate au préalable que certaines d'entre elles ne sont plus litigieuses ; ainsi, ad 1.03 et 1.04). La reprise durant l'exercice 1995 de 1'213 francs au titre de frais sans pièces justificatives n'est pas contestée ; elle sera donc confirmée. L'ACI, dans sa réponse, conclut à l'abandon de la reprise totale de 2'720 francs (1995 à 1998) à titre de part privée pour l'utilisation du véhicule de l'entreprise ; en effet, les recourants ont établi que

A.X. _____ utilisait exclusivement son véhicule privé Nissan Terrano pour ses déplacements pour le compte de Y. _____ et ce, depuis septembre 1994. On n'y reviendra donc pas. En outre, s'agissant de la reprise ad 1.01), l'autorité intimée, dans la décision attaquée, avait repris dans les comptes de Y. _____ un montant total de 49'871 francs au titre de chiffre d'affaires prétendument encaissé, mais ne figurant pas dans la comptabilité de la société. Dans sa réponse, l'autorité intimée a modifié la quotité de la reprise initialement opérée, la ramenant ainsi à 32'868 fr.95. Initialement, l'ACI avait justifié cette reprise par le fait que Y. _____ comptabilisait son chiffre d'affaires sur la base des encaissements (et non de la facturation). Dès lors, l'ACI, estimant que la variation des débiteurs faisait défaut dans la comptabilité de la recourante et qu'au début de chaque exercice, celle-ci extournait simplement les débiteurs comptabilisés à la fin de l'exercice précédent, avait considéré que les factures non encaissées l'année en cours et les années suivantes devenaient des pertes effectives et qu'il y avait lieu de reprendre ces montants dans le chiffre d'affaires. Postérieurement à l'audience et après avoir recueilli les explications des recourants, l'autorité intimée s'est toutefois déclarée prête, par mesure de simplification, à abandonner purement et simplement cette reprise. Il n'y a donc pas lieu de s'y attarder. b) ad 1.02) L'ACI a repris au bénéfice déclaré par la société plusieurs montants qu'elle a estimé avoir été déboursés en faveur de l'actionnaire ; cette reprise qui concerne plusieurs comptes, est calculée comme suit : Années de calcul et de taxation 1995 1996 1997 1998 Totaux Frais de personnel/4130 165,70 184,00 349,70 Entretien/Réparation/Outillage/4310 985,30 80,00 1'065,30 Frais et fournitures de bureau/4700 151,00 151,00 Frais de représentation/4720 355,95 315,00 670,95 Total frais privés de l'actionnaire 1'507,00 315,00 415,00 2'237,00 Les recourants contestent cette reprise, expliquant qu'il s'agit le plus souvent d'achats effectués par A.X. _____ lui-même pour l'entreprise, le samedi dans des magasins tels que Migros, Coop, Jumbo, Denner, etc. aa) Il y a lieu d'opérer ici une distinction. Ainsi, dans les frais de personnel figure l'achat de vêtements et de chaussures d'hiver. Les explications des recourants seront retenues et ceux-ci ont apporté la justification de ces dépenses engagées pour leur personnel ; la reprise de 349 fr.70 doit donc être abandonnée. S'agissant de charges grevant les autres comptes, on retiendra également dans une certaine mesure les explications des recourants. Ainsi, dans les frais d'entretien ont été comptabilisés pour 366 fr.80 d'achats concernant des plantes, des outils, des articles électriques et du désherbant pour gazon. Le ticket de caisse du 20 mai 1995, non détaillé, ne trouve en revanche aucune justification quelconque, alors que les autres dépenses sont justifiées par les besoins de l'entreprise, ce qui ramène la reprise à 699 francs. S'agissant des fournitures de bureau, l'abonnement à la revue « Finanz und Wirtschaft » peut sans doute se justifier ; tel n'est pas le cas de la cotisation à l'association « Défense et illustration des vins d'origine », de sorte que la reprise du compte fournitures de bureau sera ramenée à ce dernier montant, soit 25 francs. Enfin, des achats divers ont été comptabilisés à la charge du compte frais de représentation (vin, chocolat, produits de nettoyage, médicaments, facture d'un restaurant pour un repas le lundi de Pâques, T-shirts, etc.). On peut à l'extrême rigueur admettre comme commercialement justifiées les dépenses engagées pour un apéritif d'entreprise, ainsi que les attentions accordées aux secrétaires des sociétés clientes, à savoir 276 fr.60 ; les autres frais ne sont en revanche pas justifiées, de sorte que la reprise sera ramenée à 394 fr.35. bb) Dès lors, le tribunal confirme cette reprise mais dans la mesure suivante : Années de calcul et de taxation 1995 1996 1997 1998 Totaux Frais de personnel/4130 0 0 0 Entretien/Réparation/Outillage/4310 699,00 0 699,00 Frais et fournitures de bureau/4700

25,00 25,00 Frais de représentation/4720 79,35 315,00 394,35 Total frais privés de l'actionnaire 778,35 315,00 25,00 1'118,35 c) ad 1.05) L'ACI a repris un montant de 2'875 francs dans les comptes de la société au titre de frais de téléphones et de correspondances privés (1995 à 1998). Cette reprise est contestée, les recourants admettant cependant de retenir une part privée de 800 francs. Lors de son audition, la représentante de l'autorité intimée a expliqué qu'elle avait retenu à titre de part privée 1/8 ème des factures adressées à Y._____ pour le raccordement professionnel n° 021/799.16.56. Cette reprise, conforme à la pratique de l'autorité intimée, doit être confirmée. d) ad 1.06) Cette reprise a trait aux frais de téléphone que Y._____ aurait dû refacturer à A.X._____, dans le cadre de l'activité indépendante de ce dernier. On a vu ci-dessus que l'ACI a abandonné la reprise concernant les frais que Y._____ aurait dû facturer à A.X._____ pour l'utilisation du véhicule d'entreprise (v. ch. 1.04). Or, elle a maintenu cette reprise dans la mesure suivante : Années de calcul et de taxation 1995 1996 1997 1998 Total Frais non refacturés à l'activité indépendante de l'actionnaire 1'036 1'033 670 704 3'443 Il s'agit là d'une estimation des frais de téléphone concernant l'activité indépendante d'ingénieur de A.X._____, mis à la charge de Y._____, arrêtée forfaitairement à 15% du poste comptabilisé dans la société. Les recourants refusent cette reprise ; pour eux, ce montant serait hors de proportion avec l'activité réelle déployée par A.X._____ en son nom propre, laquelle n'aurait pas dépassé 50 heures par an durant les périodes ici concernées. A.X._____ exerce à titre accessoire une activité indépendante d'ingénieur civil ; il tient une comptabilité bien qu'il n'y soit pas astreint au sens des articles 957 et ss CO. Il ressort ainsi que, de 1995 à 1998, A.X._____ a facturé au total pour 272'541 fr.50 de prestations d'ingénieur. Pour le calcul du bénéfice imposable, les articles 27 al. 1 LIFD, 23 aLI et 31 LI autorisent la déduction des frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu, les amortissements et provisions, les pertes d'exploitation et les intérêts de dettes, ce à condition qu'ils aient été comptabilisés. Or, A.X._____ n'a pas revendiqué la déductibilité de frais de téléphone pour son activité indépendante ; cela démontre que ces dépenses sont intégralement prises en charge par Y._____. Quant au principe, la reprise est justifiée, dès lors que ces frais, en tant qu'ils sont portés au débit de la société, ne sont pas justifiés par l'usage commercial. S'agissant du calcul, on constate que le montant ainsi corrigé conformément à la pratique de l'autorité intimée équivaut à 1,2% environ du chiffre d'affaires comptabilisé par A.X._____. Cette reprise sera donc confirmée, le montant devant, en contrepartie, être porté comme charge déductible du résultat de l'activité indépendante de A.X._____ (v. consid. 7b infra, ad chiffre 1.01, reprise A.X._____).

e) ad 2.01 et 2.02) L'autorité intimée a corrigé le résultat comptable de Y._____ sur un poste au demeurant non négligeable. Elle a repris durant les quatre exercices le poste des passifs transitoires au bilan, estimant qu'il recouvrait en réalité des provisions pour des dégâts éventuels sur les chantiers. Initialement, l'autorité de taxation se proposait de ne reprendre que 95'000 francs durant l'exercice 1998. Si la décision sur réclamation ne modifie pas sur ce point la quotité totale de la reprise, elle l'étend en revanche aux années 1995 et 1996, selon le calcul suivant : Années de calcul et de taxation 1995 1996 1997 1998 Total

E. 15
3'238